

**Die Analyse industrieller Vertriebskosten
als Mittel der Vertriebsüberwachung
und Vertriebskostenkontrolle**

Walter Reinshagen

Die Analyse industrieller Vertriebskosten
als Mittel der Vertriebsüberwachung
und Vertriebskostenkontrolle

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt von Walter Reinshagen
April 1957

Referent: Prof. Dr. Karl RÖSle

Korreferent: -.-

Tag der mündlichen Prüfung: 19. Dezember 1957

VORWORT

Die Bedeutung der Absatzwirtschaft in der modernen Wirtschaft	1
--	---

ALLGEMEINE GRUNDLAGEN ZUM PROBLEM DER VERTRIEBS- UND VERTEILUNGSKOSTEN

I. Vertriebskostenforschung und Vertriebskostenzahlen 4

1. Wesen, Zweck und Aufgaben der Vertriebskosten- forschung	4
2. Die zahlenmäßige Bedeutung der Kosten des indu- striellen Vertriebs und der Warenverteilung	7
3. Sind die Kosten des industriellen Vertriebs und der Warenverteilung zu hoch?	16

II. Begriffe, Unterscheidungen, Abgrenzungen 19

1. Der Begriff der Vertriebskosten	19
2. Vertriebskosten und Verteilungskosten	20
3. Vertriebskosten und Absatzkosten	21
4. Vertriebskosten und Verkaufskosten	23
5. Die Abgrenzung der Vertriebskosten	23

DIE ARTEN DER VERTRIEBSKOSTENANALYSE 29

A. Die Analyse der Vertriebskosten nach Kostenarten 31

I. Wesen, Zweck und Aufgaben 31

II. Die Erfassung der Vertriebskostenarten 31

1. Methode der Erfassung	31
2. Die Kostenarten des Vertriebs	33

	Seite
III. Die Durchführung der Kostenartenanalyse	37
1. Bestimmung und Auswertung der Kostenstruktur	38
2. Die Abhängigkeit der Vertriebskosten von Umsatzgrößen	41
3. Die Bildung von Vertriebskostenkennziffern	43
4. Probleme bei der Beurteilung der Vertriebs- kostenhöhe	46
IV. Die Grenzen der Kostenartenanalyse als Mittel der Vertriebskostenkontrolle	49
B. <u>Die Analyse der Vertriebskosten nach Kostenstellen</u>	53
I. Wesen, Zweck und Aufgaben	53
II. Die Einrichtung der Vertriebskostenstellen	54
1. Grundlagen der Kostenstellengliederung	54
2. Kostenstellen des Vertriebs	56
a) Allgemeine Vertriebskostenstellen	56
b) Die speziellen Kostenstellen des Vertriebs	59
III. Die Verrechnung der Vertriebskostenarten auf Ver- triebskostenstellen	62
1. Die Kostenverteilung	62
2. Die zeitliche und neutrale Abgrenzung der Vertriebskosten	69
IV. Die Durchführung der Kostenstellenanalyse	71
1. Grundlagen und Voraussetzungen	71
2. Die Auswahl von Bezugsgrößen als Ausdruck der Kostenstellenleistung	73
3. Feste und veränderliche Vertriebskosten	81
4. Veranschaulichung der Kostenstellenanalyse als Kostenkontrollmittel	87
5. Plankostenrechnung im Vertriebsbereich	92

C. <u>Die Analyse der Vertriebskosten nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit</u>	96
I. Wesen, Zweck und Aufgaben	96
II. Die Arten der Vertriebskostenanalyse nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit	99
III. Reihenfolge, Methode und Verfahren	101
IV. Die Auswertung der Analyse	106
D. <u>Die Analyse der Vertriebskosten nach Absatzgebieten</u>	110
I. Grundlagen und Voraussetzungen	110
1. Wesen, Zweck und Aufgaben	110
2. Die Festlegung der Gebietseinheit	112
3. Die Kosteneinteilung	113
II. Die Durchführung der Gebietsanalyse	114
1. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs	115
2. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung	118
3. Die Verrechnung der Transportkosten	123
4. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung	126
5. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsabwicklung	137
6. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten	140
7. Die Verrechnung der Kosten der Allgemeinen Vertriebsverwaltung	144
III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse	148

E. <u>Die Analyse der Vertriebskosten nach Erzeugnissen</u>	151
I. Grundlagen und Voraussetzungen	151
1. Wesen, Zweck und Aufgaben	151
2. Die Bildung von Erzeugnisgruppen	155
3. Methode und Verfahren	157
II. Die Durchführung der Erzeugnisanalyse	160
1. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs	160
2. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung	167
3. Die Verrechnung der Transportkosten	169
4. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung	171
5. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsab- wicklung	172
6. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten	177
7. Die Verrechnung der Kosten der Allgemeinen Vertriebsverwaltung	181
III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse	183
F. <u>Die Analyse der Vertriebskosten nach Absatzwegen</u>	189
I. Grundlagen und Voraussetzungen	189
1. Wesen, Zweck und Aufgaben	190
2. Faktoren, die bei der Auswahl der Absatzwege zu berücksichtigen sind	191
3. Methode und Verfahren	192

II. Die Durchführung der Analyse nach Absatzwegen 194

1. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs 194
2. Die Verrechnung der Kosten für Werbung
und Absatzförderung 197
3. Die Verrechnung der Transportkosten 199
4. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung 201
5. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsab-
wicklung 202
6. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten 204
7. Die Verrechnung der Kosten der Allgemeinen
Vertriebsverwaltung 207

III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse 208

G. Die Analyse der Vertriebskosten nach Kunden oder Kundengruppen 209

I. Grundlagen und Voraussetzungen 209

1. Wesen, Zweck und Aufgaben 210
2. Kennzeichnung der Kunden- und Absatz-
verhältnisse 211
3. Die Einteilung der Kunden 214

II. Die Durchführung der Analyse nach Kunden oder Kundengruppen 217

III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse 219

H. Die Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößen 220

I. Grundlagen und Voraussetzungen 220

1. Vertriebskosten und Auftragsgröße 220
2. Wesen, Zweck und Aufgaben 223

	Seite
II. Die Durchführung der Analyse nach Auftragsgrößen	225
1. Die Kosteneinteilung	225
2. Die Verrechnung der Vertriebskosten auf die Aufträge	229
a) Allgemeiner Aufbau des Verrechnungs- verfahrens	229
b) Die Verrechnung der festen Auftragskosten	230
c) Die Verrechnung der auftragsveränderlichen Kosten	232
d) Die Verrechnung der Gemeinkosten des Vertriebs	234
III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse	236
SCHLUSSWORT	244

V o r w o r t

Die Bedeutung der Absatzwirtschaft in der modernen Wirtschaft

Wesentliches Merkmal der modernen Wirtschaft ist die Arbeitsteilung, die Zergliederung des Arbeitsprozesses in einzelne Teilprozesse. Diese Erscheinung ist wie alle Erscheinungen des wirtschaftlichen Lebens das Ergebnis eines viele Generationen dauernden Werdens.

Das Handeln nach dem ökonomischen Prinzip führte zu dieser Stufe arbeitsteiliger Wirtschaft und wirkte sich in einer Steigerung der Gesamtleistungsfähigkeit aus. Der Einsatz der Maschine als Hilfsmittel des wirtschaftenden Menschen erlaubte neue zeit- und kostensparende Fertigungsmethoden. Der Produktionsablauf wurde beschleunigt, die Arbeitsaufgabe spezialisiert und die Massen- und Fließbandfertigung eingeführt. Die fortschreitende Technik und die immer weiter greifende Mechanisierung des Arbeitsablaufes führten im Hinblick auf die Arbeitsteilung zu einer ständig weiteren Zergliederung des Arbeitsprozesses.

Es kann kein Zweifel bestehen, daß die Arbeitsteilung und je tiefer sie getrieben wird, dazu geeignet ist, den Vorrat an Gütern einer Volkswirtschaft erheblich zu vergrößern und damit den stets wachsenden Bedarf am besten und ausreichendsten zu decken. Es kann aber auch darüber kein Zweifel herrschen, daß eine weitgetriebene Arbeitsteilung auch beträchtliche Nachteile im Gefolge hat und neue Probleme aufwirft, die einer Lösung bedürfen. Abgesehen von den nachteiligen Wirkungen auf den

arbeitenden Menschen, liegt eines dieser Probleme in der ständigen Ausdehnung der Absatzwege, der Hinwendung zur Marktproduktion und der sich damit immer schwierigeren und verwickelteren Gestaltung der Absatzverhältnisse. Karl BÜCHER bringt diese Entwicklung der Volkswirtschaft in seiner Stufentheorie zum Ausdruck. Er unterscheidet 3 verschiedene Stufen der Entwicklung¹⁾

1. Die Stufe der geschlossenen Hauswirtschaft, in der kein Weg vom Produzenten zum Konsumenten existiert.
2. Die Stufe der Stadtwirtschaft, in der die Stadt im Zentrum eines agrarischen Gebietes liegt. Die Güter gehen direkt aus der Hand des Produzenten in die Hand des Konsumenten. Es erfolgt im wesentlichen Kundenproduktion bei einem unmittelbaren Austauschverhältnis.
3. Die Stufe der Volkswirtschaft. Hier durchlaufen die Güter eine Reihe von Wirtschaften, ehe sie konsumiert werden. Es herrscht Warenproduktion im großen Umfang für den unbekannten Markt. Dabei entsteht ein längerer Weg vom Produzenten zum Konsumenten.

Handelt es sich hierbei auch um eine idealtypische Konstruktion die nicht ohne Kritik hingenommen werden soll; denn auch in der Gegenwart spielt die Kundenproduktion eine bedeutsame Rolle, so läßt sich doch in der Systematisierung nach der Länge des Absatzweges erkennen, wie im Werdeprozeß der Volkswirtschaft das Problem des Warenabsatzes einen ständig bedeutungsvolleren Platz einnimmt.

Mit dem wachsenden Einsatz von Kapital und der Hinwendung zum industriellen Großbetrieb mit dem Ziel der Massenproduktion treten Fragen des Vertriebs, des Absatzes der erzeugten Güter immer mehr in den Mittelpunkt der Betrachtung. Der moderne Großbetrieb ist ein kapitalintensiver Betrieb, der in seiner

1) BÜCHER, Karl: "Die Entstehung der Volkswirtschaft", Tübingen 1926, Bd.I, S.85 ff.

Kapazität starr ist und nur auf lange Sicht und auch dann nur unter großen Opfern verkleinert werden kann. Neben die produktionswirtschaftliche Organisation muß deshalb als lebensnotwendiges Element die absatzwirtschaftliche Organisation treten, deren Aufgabe es ist, die aus der Fertigung kommenden Güter im Markt abzusetzen. Gelingt das nicht oder nicht in vollem Umfange, so sind die Folgen unausbleiblich. Die hohen fixen Kosten der Anlagen verlangen eine Vollaussnutzung der Kapazität. Ist diese auf die Dauer nicht gewährleistet, sind Verluste nicht zu vermeiden. "Erzeugnisse, die nicht verkauft werden, d.h. Erzeugnisse, die nicht durch den Verkauf dem Verbraucher zugeführt werden, sind wertlos. Unverkaufte Erzeugnisse können mit noch so raffinierten und rationalisierten Fertigungsmethoden hergestellt worden sein, sie sind und bleiben wertlos, wenn für sie nicht ein Käufer gefunden wird. Mit dieser unabänderlichen Tatsache ist die Bedeutung der Absatzwirtschaft einer industriellen Unternehmung am besten charakterisiert."¹⁾ In der Entwicklung zur modernen Wirtschaft gewinnt diese Tatsache immer mehr an Bedeutung. Das Verkaufenmüssen, "oft um jeden Preis", ist fast zu einem Kennzeichen unserer Tage geworden.

1) HUNDHAUSEN, Carl: "Die Vertriebskosten als Problem der Industrie", Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 5. Jg. 1953, Heft 11, S.514 ff.

Allgemeine Grundlagen zum Problem der Vertriebs- und Verteilungs- kosten

I. Vertriebskostenforschung und Vertriebskostenzahlen

1. Wesen, Zweck und Aufgaben der Vertriebskostenforschung

Mit einiger Berechtigung darf man heute behaupten, daß die Produktionsmethoden einen hohen Grad der Vollkommenheit erreicht haben, und daß weitere große Einsparungen, wie sie die letzten Jahrzehnte hervorgebracht haben, nicht mehr in dem Umfange erwartet werden können. Damit soll nicht gesagt sein, daß auf der Produktionsseite die Möglichkeiten einen Abschluß gefunden haben, jedoch scheinen in der Entwicklung gewisse Grenzen aufgezeigt.

Will ein Unternehmen erfolgreich sein, dürfen aber nicht weniger Anstrengungen im Vertrieb als in der Fertigung gemacht werden. Obwohl eine solche Feststellung offensichtlich scheint, ist es bezeichnend für die Vergangenheit, daß die größeren Anstrengungen auf die Wirtschaftlichkeit in der Produktion abgestellt waren. HENZEL sagt z.B.: "Dies gilt in ganz besonderem Maße für alle Kostenfragen und zeigt sich beispielsweise darin, daß eine Trennung zwischen Verwaltungs- und Vertriebskosten oft überhaupt nicht erfolgte und sie gemeinsam als Handlungskosten verrechnet wurden. Dies hängt wohl mit der Art der Behandlung in der kaufmännischen Buchhaltung zusammen, vielleicht hat es auch seinen Grund darin, daß man diese Gemeinkostengruppen in ihrer Bedeutung geringer einschätzte als die Gemeinkosten des Betriebes, oder sie in ihrer Höhe für weniger beeinflussbar hielt."¹⁾

1) HENZEL, F.: "Betriebsplanung", Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr.Th.Gabler, Wiesbaden, S.32.o.J.

Die Vertriebskostenerkenntnis in Deutschland ist noch unzulänglich. Das mag darauf zurückzuführen sein, daß während des 2. Weltkrieges bis zur Währungsreform der Absatz von Waren kein Problem darstellte.¹⁾ Heute stehen Absatzfragen im Brennpunkt des Interesses vieler Unternehmer. Der verstärkte Konkurrenzkampf in Verbindung mit gesteigerter Produktivität zwingen den Unternehmer, neue Absatzmöglichkeiten zu finden und neue Abnehmerkreise zu gewinnen. Da die in der Fertigung erzielten Kostenersparnisse letzten Endes dem Verbraucher zugute kommen sollen, kann der Unternehmer nur an solchen Vertriebsformen interessiert sein, die den geringsten Aufwand an Vertriebskosten erfordern. Der Weg führt über die Vertriebskostenanalyse. Ihre Aufgabe ist es, Ursachen und Bedingungen festzustellen, die zu dem unterschiedlichen Vertriebskostenanfall führen.

Im Gegensatz zu den angelsächsischen Staaten, insbesondere den USA, weiß man in Deutschland nur verhältnismäßig wenig über die Vertriebskosten. Das gilt in weit stärkerem Maße für die Industrie als für den Handel. Während im Handel Kostenvergleiche schon seit längerem bekannt sind, fehlen zahlenmäßige Unterlagen über die Vertriebskosten der Industrie fast vollkommen.²⁾ MELLEROWICZ, der in seinem Buch "Kosten und Kostenrechnung" einen Abschnitt den Vertriebskosten widmet, zeichnet die grundlegenden Aufgaben der Vertriebskostenforschung auf. Er stellt fest, daß der Mangel

1) HESSENMÜLLER, Bruno: "Die Wirtschaftlichkeit des industriellen Vertriebs, Zeitschrift "Der Betrieb", 8.Jg. Nr.6, S.125.

2) Mit Ausnahme einer Gemeinschaftsarbeit des Institutes für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigware in Nürnberg und des Reichsausschusses für wirtschaftlichen Vertrieb beim RKW "Industrielle Vertriebskosten", RKW-Bericht Nr.601, Stuttgart 1938, Bearbeiter: Dr. Erich Küspert.

im Wissen über die Vertriebskosten bisher folgendes unmöglich machte:¹⁾

1. Die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Vertriebsorganisa
2. Den Vergleich verschiedener Vertriebsformen
3. Die Messung der Tüchtigkeit der einzelnen Verkaufskräfte
4. Die Kenntnis des tatsächlichen Ertrages der einzelnen Arti
5. Die Kenntnis des Wertes der einzelnen Absatzgebiete und ei
zelnen Kunden.

Neben diesen wichtigen Zielsetzungen muß es zuerst Hauptaufga der Vertriebskostenforschung sein, durch eingehendes Studium gesamten Ursachen-Wirkungs-Komplexes die genauen Zusammenhäng der Kostenentstehung zu erkennen. Dazu ist es notwendig, eine Methode zu finden, mit deren Hilfe dieser Komplex bis ins einz durchleuchtet werden kann. Mit anderen Worten bedeutet das Au bau einer gut funktionierenden Vertriebskostenrechnung; denn erst dann wird man in der Lage sein, die Vertriebskosten im S des oben angegebenen Fünf-Punkteprogrammes näher zu durchfors Ebenso wie das Rechnungswesen und die technische Betriebsführ zusammengewirkt haben, die Methoden der modernen Kostenrechnu zu entwickeln, müssen auch die Vertriebsleitung und die Kräfte des Rechnungswesens zusammentreten, um die Kosten des Vertrie nach den gleichen neuzeitlichen Methoden zu erfassen und unter Kontrolle zu bekommen. Tabellarische Aufzeichnungen allein ge gen nicht. Die Kosten müssen genau und wissenschaftlich analysiert werden, damit die daraus abzuleitenden Vertriebsmaßnahmen mit Sicherheit und Gewähr bestimmt werden können.

1) MELLEROWICZ, Konrad: "Kosten und Kostenrechnung", Band I, Theorie der Kosten, Berlin 1951, S.103.

2. Die zahlenmäßige Bedeutung der Kosten des industriellen Vertriebs und der Warenverteilung

Es erscheint angebracht, in diesem Zusammenhang einmal auf die zahlenmäßige Bedeutung der industriellen Vertriebskosten einzugehen. Da Vertriebskosten nicht nur bei der Industrie als dem Hersteller von Erzeugnissen, sondern ebenfalls beim Handel und den anderen in den Verteilungsprozeß eingeschalteten Gliedern entstehen, mögen daneben auch einige Zahlen über die gesamten Kosten der Warenverteilung zur Darstellung gelangen.¹⁾ Wie aus den nachstehenden Beispielen ersichtlich wird, gibt die Länge des Absatzweges und die Kompliziertheit des modernen Verteilungsapparates den Kosten der Warenverteilung eine beachtliche Höhe.

Die exaktesten Zahlen gibt die folgende Tabelle wieder, die einer Gemeinschaftsarbeit des Institutes für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigwaren in Nürnberg und des Reichsausschusses für wirtschaftlichen Vertrieb beim RKW entnommen wurden.

1) Im folgenden Abschnitt wird im Zusammenhang mit anderen Abgrenzungsproblemen eine genaue Trennung der Vertriebskosten zu den Verteilungskosten vorgenommen. Zum Verständnis des nachstehenden Zahlenmaterials sei jedoch hier bereits festgestellt, daß die Verteilungskosten alle Kosten umfassen, die beim Verlassen eines Gutes aus der Fertigung bis zur Übergabe an den letzten Verbraucher entstehen. Die Vertriebskosten sind enger gefaßt. Sie umfassen die gleichen Aufwendungen, jedoch jeweils nur einer Stufe. Also beispielsweise vom Industriebetrieb zum Großhändler, vom Großhändler zum Einzelhändler und vom Einzelhändler zum Konsumenten. Entsprechend auch der Sprachgebrauch: Industrielle Vertriebskosten, Vertriebskosten des Großhandels, Vertriebskosten des Einzelhandels.

Zusammensetzung der Gesamtselbstkosten nach Herstell-
und Vertriebskosten in 9 Industriezweigen.¹⁾
(etwa 1934 - 1938)

	Herstellkosten				Vertriebskosten	Gesamtselbstkosten
	Materialkosten	Löhne	Gemeinkosten der Fertigung	Summe		
	in % der Gesamtselbstkosten					
Metalllätzereien	19,8	26,7	33,7	80,2	19,8	100
Gummieranstalten	49,5	10,3	17,4	77,2	22,8	100
Blechspielwaren-Industrie	52,7	19,1	17,1	88,9	11,1	100
Wirkwaren-Industrie	48,6	14,3	21,2	84,1	15,9	100
Militärposamenten-Industrie	40,2	22,3	21,5	84,0	16,0	100
Schreibwaren-Industrie	32,7	7,9	18,8	59,4	40,6	100
Fotofilm-Industrie	33,4	5,9	21,1	60,4	39,6	100
Schmalzsiedereien	87,1	1,5	5,1	93,7	6,3	100
Fleischwaren-Industrie	71,0	3,9	11,6	86,5	13,5	100
Arithmet. Mittel	48,3	12,4	18,7	79,4	20,6	100

Auffallend niedrig ist der Anteil der Vertriebskosten bei den Betrieben der Fleischwaren und Schmalzsiedereien. Infolge des hohen Materialkostenanteils ergeben sich bei ihnen schon rein rechnerisch gesehen geringere Anteilsziffern. Aber auch abso

1) KÜSPERT, Erich: "Industrielle Vertriebskosten: Bedingungen Abrechnung, Kalkulation", RKW Veröffentlichung Nr. 601, Stuttgart 1938.

gesehen tritt hier der Anteil der Vertriebskosten am wenigsten in Erscheinung. Bei der Blechspielwaren-Industrie liegen besondere Absatzverhältnisse vor. Bei den hier untersuchten Betrieben erfolgt der Vertrieb fast ausschließlich über Kommissionäre, so daß für den Hersteller relativ geringe eigene Absatzbemühungen entstehen. Das arithmetische Mittel ergibt für alle untersuchten Betriebe einen Anteil der Vertriebskosten von ca. 20 % an den Gesamtselbstkosten.

Von amerikanischer Seite liegt Material auf breiterer Basis vor, das nachstehend zur Darstellung gelangt und im wesentlichen ähnliche Verhältnisse zeigt. Auch diese Zahlen sind das Ergebnis einer Gemeinschaftsarbeit, die im Jahre 1933 von der Association of National Advertisers und der National Association of Cost Accountants durchgeführt wurde und insgesamt 312 Hersteller-Betriebe umfaßt. Die Vergleichbarkeit mit den deutschen Zahlen leidet jedoch darunter, daß die Vertriebskosten in Prozenten des Netto-Umsatzes dargestellt sind. Interessant ist die Aufgliederung der Vertriebskosten nach verschiedenen funktionalen Kostenstellen und die Unterscheidung nach Erzeugnissen für den Konsumbedarf und den Industriebedarf.

Vertriebskosten von 312 Industriebetrieben für die USA
im Jahre 1931 in Prozent vom Nettoumsatz¹⁾

	Ver- triebs- kosten insge- samt	direkte Verkaufs- kosten	Werbung u. Ver- kaufs- förde- rung	Trans- port- u. Lager- kosten	Kre- dit- u. Fi- nanz- kost.	Kosten d. allgem. Vertrieb verwalt.
<u>Erzeugnisse für den Konsum-Bedarf:</u>						
Pharm.-u.Toilette-Artikel	38,8	11,3	18,4	3,7	2,6	2,8
Farben u. Lacke	38,6	17,1	7,5	5,5	4,1	4,4
Hausrat (Möbel)	33,1	14,8	6,1	5,1	4,0	3,1
Heizöfen	32,9	15,8	7,9	3,1	1,8	4,3
Einrichtungs-gegenstände	32,2	21,3	3,2	3,0	2,4	2,3
Süßwaren und Getränke	31,6	11,5	6,7	6,8	3,3	3,3
Öl-Produkte	31,0	10,9	6,0	7,8	1,0	5,3
Juwelen u. Silber	28,7	11,5	6,3	0,8	5,6	4,5
Kolonialwaren	27,1	11,1	6,2	6,0	2,3	1,5
Haushaltgeräte	26,5	12,8	6,8	1,4	1,7	3,8
Automobile	24,7	12,9	4,0	2,9	2,9	2,0
Kleidung	22,6	11,2	3,7	1,1	3,7	2,9
Einrichtungs-gegenstände	21,7	12,4	2,9	2,0	3,0	1,4
Schuhe	21,2	8,7	3,7	2,2	4,2	2,4
Eisen u. Metallwaren	18,9	9,1	2,2	1,9	3,2	2,5
Lebensmittel	18,4	8,2	1,6	4,8	2,6	1,2
Rauchwaren	18,3	3,2	8,2	1,1	3,8	2,0
Sportartikel	18,2	8,4	3,6	1,9	3,6	0,7
Rundfunk	16,5	5,4	5,3	1,4	2,6	1,8

1) Association of National Advertisers and the National Association of Costs Accountants: "An Analysis of Distribution Costs of 312 Manufacturers." New York 1933, pp. 64, 106.

	Ver- triebs- kosten insge- samt	direkte Verkaufs- kosten	Werbung u. Ver- kaufs- förde- rung	Trans- port- u. Lager- kosten	Kre- dit- u. Fi- nanz.- kosten	Kosten d. allgem. Vertriebs- verwaltung
<u>Erzeugnisse für den</u> <u>Industrie-Bedarf:</u>						
Maschinen und Werkzeuge	25,8	14,6	4,4	1,8	2,3	2,7
Grundmaterialien	23,7	11,8	3,0	2,4	4,7	1,8
Erze, Erden, Steine, Glas	21,7	10,0	3,1	2,7	3,1	2,8
Papiererzeugnisse	20,4	9,4	2,5	3,6	2,0	2,9
Chemikalien und erwandte Produkte	19,9	10,6	1,2	4,0	2,9	1,2
Elektrisches Gerät	19,7	12,0	3,0	1,9	1,7	1,1
Eisen und Stahl	19,0	9,0	2,0	1,9	2,8	3,3
Edelsteine-Metalle	18,5	10,2	1,1	2,4	2,2	2,6
Transporteinrich- tungen	15,5	8,8	1,7	2,1	1,9	1,0
Textilien	9,2	5,1	1,3	0,7	1,5	0,6
arithm. Mittel	23,9	11,0	4,6	3,0	2,9	2,4

Die Kosten des industriellen Vertriebs der untersuchten 312 Betriebe betragen im Durchschnitt 23,9 % des Nettoumsatzes. Bei einer Trennung der Betriebe nach Herstellern für den Konsumbedarf und Herstellern für den Industriebedarf ergibt sich für die erste Gruppe ein durchschnittlicher Vertriebskostenanteil von 26,4 % und für die letzte Gruppe ein Anteil von 19,3 %.

Diese Tatsache ist insofern bemerkenswert, als sich daraus der Schluß ziehen läßt, daß der Vertrieb von Erzeugnissen für den Konsumbedarf nach anderen Gesetzen verläuft als der Vertrieb Artikeln für den Industriebedarf. Zieht man weiter in Betracht, daß am Vertrieb von Konsumgütern letztlich nicht nur die Hersteller beteiligt sind, sondern regelmäßig auch der Groß- und Einzelhandel, und daß bei den Erzeugnissen für den Industriebedarf der Vertrieb sehr oft nur durch den Hersteller selbst, beziehungsweise nur unter Einschaltung eines als Großhandel organisierten Fachhandels erfolgt, so besagt das, daß im Hinblick auf die Vertriebskosten die Konsumgüterindustrie einen bei weitem bedeutungsvolleren Platz einnimmt.

Neuere Zahlen von deutschen Betrieben stammen aus einer Untersuchung des Institutes für Handelsforschung an der Universität zu Köln. Die Zahlen umfassen die Vertriebskosten der Hersteller und die Spannen der Handelsbetriebe für Hausratwaren, die in Nordrhein-Westfalen im Jahre 1952/53 abgesetzt wurden. Die Ergebnisse wurden auf Grund von Umsatzangaben berechnet, die mehr als die Hälfte der gesamten Hausratproduktion betreffen.¹⁾

1) KLEIN, Fritz (Institut für Handelsforschung an der Universität zu Köln): "Absatzwege und Vertriebskosten für Hausratwaren", Zeitschrift: "Der Betrieb", 8. Jg. 1955, Nr. 20, S. 465.

Warengruppe	In Prozenten des Verbraucherpreises		
	Vertriebskosten der Hersteller	Spannen der Großhandelsstufe	Spannen der Einzelhandelsstufe
Haus- u. Küchengeräte	12,2	12,5	30,7
Glas, Porzellan, Keramik	9,9	15,2	35,8
Bestecke und Schneidwaren	15,2	13,1	33,8
Öfen, Herde, Waschmaschinen, Kühlschränke	13,3	9,9	23,8
Elektrogeräte, Beleuchtungen	12,8	14,8	30,4
Haushaltswerkzeuge	13,1	15,2	34,0
Hausratwaren insgesamt	12,7	12,5	29,4

Die Vertriebskosten der Hersteller betragen bei Hausratwaren im Durchschnitt 12,7 % des Verbraucherpreises. Der Durchschnittswert für die Handelsspanne der Großhandelsstufe liegt bei 12,5 % des Konsumentenendpreises, während die Spanne des Einzelhandels im Durchschnitt 29,4 % des Endpreises beträgt. Sowohl bei den Vertriebskosten der Produzenten als auch bei den Spannen des Groß- und Einzelhandels zeigen sich beachtliche Differenzen zwischen den einzelnen Warengruppen. Auf den Konsumentenendpreis bezogen besagen die Zahlen, daß in diesem Wirtschaftszweig die Verteilungskosten mehr als 50 % des Verkaufspreises beanspruchen.

Umfangreicheres Material bietet wieder die amerikanische Statistik. Die nachfolgend wiedergegebenen Zahlen stammen aus dem Jahre 1950. Sie sind geeignet, einen Einblick auch auf andere Wirtschaftszweige zu gestatten.

Durchschnittliche Herstellungs- und Verteilungskosten verschiedener amerikanischer und englischer Waren im Jahre 1950 in Prozenten vom Konsumentenendpreis.¹⁾

	Herstellungskosten	Verteilungskosten
Fleisch	46,8 %	53,2 %
Küchengeräte	34,1	65,9
Möbel	29,2	70,8
Autozubehör	28,6	71,4
Elektrische Geräte	21,0	79,0
Schmuck	18,1	81,9
Patentmedizin	18,0	82,0
Kernseife (Lever)	69,3	30,7
Seifenpulver (Lever)	63,1	36,9
Feinseife (Lever)	52,7	47,3
Zahnpasta (Lever)	37,8	62,7
Milch	39,8	60,2

Derartige Zahlen sprechen eine eindeutige Sprache. Sie lassen keinen Zweifel an der großen Bedeutung der Verteilungskosten und an dem beachtlichen Anteil der industriellen Vertriebskosten. Nach Untersuchungen des "20th Century Fund", einer wissenschaftlichen Einrichtung, die sich intensiv mit diesem Problem befaßt, belaufen sich in den USA die durchschnittlichen Kosten für die Verteilung der gebräuchlichen Fertigwaren auf annähernd 60 % des Preises, den der Konsument zu zahlen hat. Fehlt auch ähnliches umfangreiches Zahlenmaterial von deuts-

1) Entnommen einer Auswertungsarbeit der Gesellschaft für Konsumforschung e.V., Nürnberg: "Zum Problem der Vertriebskosten" Nr.14 vom 15.VI.1952; Bearbeiter Dr. E. GUTH.

Seite, insbesondere aus der jüngsten Zeit, so darf man doch annehmen, daß ein wesentlich anderes Bild die Verhältnisse in Deutschland nicht zeigen. Einzeluntersuchungen wie die des Institutes für Handelsforschung an der Universität zu Köln haben bewiesen, daß auch in Deutschland die Verteilungskosten für Güter der Konsumfertigwarenerzeugung zwischen 50 und 60 % der Verkaufspreise beanspruchen.

Zahlen auf breiterer Grundlage über die industriellen Vertriebskosten und ihren Anteil an den gesamten Kosten der Warenverteilung fehlen fast vollständig. Das Nürnberger Institut für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigware errechnete für die Jahre 1934 - 1938 für 71 untersuchte Betriebe aus 11 Wirtschaftszweigen einen Vertriebskostenanteil von durchschnittlich 20,6 % an den gesamten Selbstkosten.¹⁾ Nach den Untersuchungen des Kölner Institutes für das Jahr 1952/53 betrugen die Vertriebskosten der Produzenten von Haushaltwaren 12,7 % des Konsumentenendpreises. Auf die Unterschiede in den beiden Zahlenwerten soll hier nicht näher eingegangen werden. Sie lassen sich etwa daraus erklären, daß im letzteren Fall in der Berechnungsgrundlage der Gewinn der Unternehmer mitenthalten ist, die Warenbranchen andere sind, und der Untersuchungszeitraum ein verschiedener ist. In beiden Fällen ist jedoch der Anteil dieser Kosten so bedeutend, daß man allein schon aus diesem Grunde den Kosten des industriellen Vertriebs erhöhte Aufmerksamkeit schenken sollte. Das erscheint um so notwendiger, als heute die Bemühungen vieler Industrieunternehmungen dahin zielen, Handelsstufen auszuschalten.

MELLEROWICZ weist mit Recht darauf hin, "daß nur in Ausnahmefällen größere Ersparnisse durch die Ausschaltung von Handelsstufen zu erwarten sind. In den meisten Fällen wird dadurch

1) Vergl. die Tabelle S.8, sowie KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.9.

nur eine Kostenverlagerung eintreten, so daß eine Ersparnis - sofern sie überhaupt erzielt werden kann - auf die Reingewinne der ausgeschalteten Handelsstufen beschränkt bleibt."¹⁾ Abgesehen hiervon und den sonstigen Auswirkungen, die eine Verlagerung der Handelsfunktionen auf die Herstellerbetriebe zur Folge haben ist damit ein weiteres Anwachsen der industriellen Vertriebskosten verbunden.

3. Sind die Kosten des industriellen Vertriebs und der Warenverteilung zu hoch?

Die Feststellung, daß die Kosten der Warenverteilung und mit ihnen die Kosten des industriellen Vertriebs zu hoch sind, wird häufig gemacht. Diese Tatsache ist an sich noch keine bezeichnende Feststellung. Ebenso könnte man behaupten, daß die Produktionskosten zu hoch, oder daß alle Kosten zu hoch sind. Bedeutung gewinnt diese Frage erst, wenn Produktion und Vertrieb noch nicht ihre Vollendung erreicht haben. Kosten sind nur zu hoch, solange sie sich senken lassen ohne Änderung von Quantität und Qualität der erstellten Leistung.

Die bisherigen Ausführungen zeigten - und das entspricht einer bekannten Faustregel - daß in der modernen Wirtschaft die Kosten der Warenverteilung der durchschnittlichen Fertigwaren etwa 50 - 60 % des Konsumentenendpreises betragen. Ohne Rücksicht darauf, wie hoch im Einzelfall der wahre Prozentsatz sein mag, ist es wichtig zu wissen, daß der Absatz der Erzeugnisse etwa genau soviel kostet wie deren Herstellung. Allein dieser Umstand gibt der Vermutung Raum, daß in dem System der modernen Güterverteilung noch Möglichkeiten der Vereinfachung liegen, die ein Anwachsen der Wirtschaftlichkeit erlauben.

Beunruhigend wirkt auch die Tatsache, daß die Vertriebskosten im Verhältnis zu den Herstellungskosten mehr und mehr ansteigen.

1) MELLEROWICZ, Konrad: "Die Problematik der Handelsspanne", Der Markenartikel, Heft 11 1955, S.773.

Dabei darf natürlich nicht vergessen werden, daß im Endeffekt der Verbraucherpreis entscheidend gesenkt werden konnte, wenn auch in der Regel nicht als Folge einer Senkung der Vertriebs- oder Verteilungskosten, sondern einer Senkung der Herstellungskosten. Kostete z.B. die Herstellung einer Ware im Jahre 1900 M.7.- und der Absatz M.2.-, so liegen heute vielleicht die Kosten des Absatzes auf der gleichen Höhe, während die Herstellungskosten nur noch mit M. 2.50 anzusetzen sind.

Es erhebt sich die Frage, ob allein aus dem Blickwinkel der Produktionskosten ein Urteil über die Höhe der Kosten der Verteilung gefällt werden kann. Es widerspricht wissenschaftlicher Denkweise, wird der Versuch die Vertriebskosten zu untersuchen nur deshalb unternommen, weil man sie im Verhältnis zu den Produktionskosten für zu hoch hält. Dem Versuch die Vertriebskosten unter Kontrolle zu bekommen, muß die Erkenntnis zugrunde liegen, daß man von der Notwendigkeit überzeugt ist, über die Ursachen, Bedingungen und Zusammenhänge der Vertriebskostenentstehung genauestens Bescheid zu wissen. Erst wenn das der Fall ist, und man selbst in der Lage ist den Kostenverlauf zu bestimmen, läßt sich ein Urteil über die Höhe dieser Kosten abgeben.

Die Vertriebskostenerkenntnis in Deutschland ist noch unzulänglich. Der Weg einer solchen Erkenntnis führt über die Vertriebskostenanalyse, die durch Zergliederung und Eingliederung der Kosten in bestehende Zusammenhänge die tatsächlichen Sachverhalte sehen und erkennen läßt. Soweit man sich bisher überhaupt mit Vertriebskostenfragen beschäftigte, geschah das im Rahmen praktischer Gepflogenheiten, wie der Feststellung der absoluten Kostenhöhe, der Beziehung einzelner Kostenarten und der gesamten Vertriebskosten zum Umsatz, den Herstellungskosten oder anderen Größen. Funktionale Kostenprobleme, wie auch die Abhängigkeit der Vertriebskosten von außerbetrieblichen Einflüssen fanden nur wenig Beachtung, wenn auch ihr Einfluß auf die jeweilige Höhe

der Vertriebskosten unverkennbar war. Wollte man aus dieser Art der Kostenauswertung Beziehungen und Abhängigkeiten der Vertriebskosten ermitteln, mußten die Ergebnisse sehr fehlerhaft sein. Ein Bild über die tatsächliche Kostengestaltung im Vertrieb konnten sie nicht vermitteln.

Im Verlauf der weiteren Arbeit soll gezeigt werden, wie in neuerer Zeit verschiedene Arten der Vertriebskostenanalyse entwickelt wurden. Sie erlauben die Beurteilung der tatsächlichen Kostenverhältnisse und berücksichtigen die wichtigsten Einflüsse außerbetrieblicher und innerbetrieblicher Herkunft. In bezug auf die darauf fußende Kostengestaltung lassen sich daraus Maßnahmen ableiten, die sich letztlich in einer Senkung der Vertriebskosten auswirken, bei einer in vielen Fällen festgestellten gleichzeitigen Steigerung des Gesamtumsatzes. Mit einer gewissen Berechtigung darf man deshalb behaupten, daß die Kosten des industriellen Vertriebs und mit ihnen die Kosten der gesamten Warenverteilung in ihrer Höhe keine unabänderliche Größe darstellen. Im modernen Verteilungsprozeß liegen noch Möglichkeiten der Vereinfachung, die eine generelle Senkung aller damit verbundenen Kosten erlauben und ein Anwachsen der Wirtschaftlichkeit ermöglichen. Das wirtschaftliche Prinzip wird nur dann gewahrt, wenn das günstigste Verhältnis von Aufwand zu Leistung erreicht ist. Diese Tatsache hat nicht nur im Bereich der Fertigung seine Geltung, sondern im Sinne einer Gesamtwirtschaftlichkeit müssen in allen Bereichen gleich große Anstrengungen gemacht werden.

Auf die Dauer gesehen müssen die Kosten des Absatzes wirtschaftlich gerechtfertigt sein. Im Sinne einer bestmöglichen Deckung des gesamten Bedarfs einer Volkswirtschaft sind alle Teile an dem günstigsten Verhältnis zwischen Produktions- und Verteilungskosten interessiert. Es widerspricht dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit, wenn die als Folge der Rationalisierung in der Fertigung gemachten allgemeinen großen Einsparungen nur deshalb gemacht wurden, um sie auf der anderen Seite dem Verteilungsprozeß wieder zukommen zu lassen.

II. Begriffe, Unterscheidungen, Abgrenzungen

1. Der Begriff der Vertriebskosten

Der Begriff der Vertriebskosten wurde bereits in den vorangegangenen Ausführungen verschiedentlich verwendet, ohne daß eine nähere Begriffsbestimmung erfolgte. Im Zusammenhang mit verschiedenen Unterscheidungen, Klarstellungen und Abgrenzungsproblemen sei dies jetzt nachgeholt.

Jede Betriebswirtschaft unterhält Beziehungen zu ihrer Umwelt. Eine dieser Beziehungen besteht darin, die vom Betrieb erzeugten Leistungen gegen Entgelt im Markt abzusetzen. Diese absatzwirtschaftliche oder auch marktwirtschaftliche Funktion bezeichnet man als Vertrieb.¹⁾ Da die Erfüllung dieser absatzwirtschaftlichen Aufgabe nur unter Aufwendung von Kosten möglich ist, können die Vertriebskosten als diejenigen Aufwendungen definiert werden, die für den Absatz der Betriebsleistung notwendig sind.

Im praktischen Sprachgebrauch, aber auch beim Vergleich verschiedener betriebswirtschaftlicher Autoren läßt sich feststellen, daß der Begriff der Vertriebskosten nicht immer einheitlich verwendet wird.²⁾ Die oben angegebene allgemeine Formulierung verleitet zu solchem Handeln, weshalb es notwendig erscheint, eine eindeutige Begriffsabgrenzung vorzunehmen. Denn nur bei einer einheitlichen Festlegung des Begriffs ist ein Vergleich der Vertriebskosten verschiedener Betriebe möglich. Die Praxis des Betriebsvergleichs hat bewiesen, daß gerade der Vergleich geeignet

1) RÖBLE, Karl: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", München 1948, S.93.

2) Vergl. die Ausführungen S. 20 ff.

ist, Schwächen und Stärken eines Betriebes aufzuzeigen. Er gibt die Möglichkeit, die Rentabilität der Betriebe erheblich zu verbessern, wenn den künftigen Handlungen die daraus gezogenen Erkenntnisse zugrunde liegen.

Das Institut für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigware in Nürnberg, welches sich mit dem Problem der Vertriebskosten intensiv befaßte, gelangte zu folgender Begriffsbestimmung:

"Alle Kosten, welche in irgendeiner Weise dadurch verursacht werden, daß die aus der Fertigung kommenden Erzeugnisse im Markt abgesetzt werden müssen, sind Vertriebskosten auch dann, wenn sie nicht unmittelbar durch den Vertrieb bedingt sind, sondern aus anteiliger Inanspruchnahme anderer Stellen der Unternehmung herrühren."¹⁾

Dieser Definition der Vertriebskosten wollen wir uns in der vorliegenden Arbeit anschließen. Das erscheint schon deshalb angebracht, weil von gleicher Seite ein ausgezeichneter Beitrag zum Problem der industriellen Vertriebskosten vorliegt, der noch Gegenstand näherer Betrachtungen sein wird.²⁾ Um die Ergebnisse dieser Arbeit richtig anwenden zu können, ist es zweckmäßig, sich den dort angewendeten Ausgangspunkten anzuschließen, was insbesondere für den Begriff der Vertriebskosten zutrifft.

2. Vertriebskosten und Verteilungskosten

Mit dem Begriff Verteilungskosten wird des öfteren dasselbe zum Ausdruck gebracht, was man eigentlich unter Vertriebskosten verstehen sollte. Verteilung ist mehr ein volkswirtschaftlicher

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.3.

2) Es handelt sich um die bereits erwähnte Gemeinschaftsarbeit des Institutes für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigware in Nürnberg und des Reichsausschusses für wirtschaftlichen Vertrieb beim RKW: "Industrielle Vertriebskosten", RKW Bericht Nr.601, Stuttgart 1938.

als ein betriebswirtschaftlicher Begriff. Man versteht darunter alle Handlungen und Tätigkeiten, die zu unternehmen sind, um das Sozialprodukt in die Hände des letzten Verbrauchers gelangen zu lassen. Entsprechend diesem Sachverhalt ist auch der Begriff der Verteilungskosten weiter gefaßt. Sie umfassen die gesamten Kosten, die durch den Verteilungsvorgang vom Erzeuger über sämtliche Zwischenglieder bis zum letzten Verbraucher entstehen.

KOCH definiert wie folgt: "Die Verteilungskosten umfassen begrifflich alle Kosten, die von der Erzeugung eines Gutes ab bis zur Übergabe an den letzten Verbraucher entstehen."¹⁾ Zu ihnen gehören also die Vertriebskosten des Erzeugers, die Handelsspanne des Großhändlers und die Handelsspanne des Einzelhändlers.

Die Uneinheitlichkeit in dem Gebrauch der Begriffe Vertriebs- und Verteilungskosten kommt auch bei PRIES²⁾ zum Ausdruck, wenn er den Aufwand, der zur Überbrückung des Vakuums zwischen Produktion und Konsum aufgebracht werden muß, als Vertriebskosten bezeichnet.

3. Vertriebskosten und Absatzkosten

Bei der sehr weiten und allgemeinen Bedeutung des Begriffs Absatz darf es nicht verwundern, daß sowohl im Sprachgebrauch der Praxis als auch der Wissenschaft sich im Hinblick auf die Absatzkosten eine einheitliche Begriffsbildung nicht durchgesetzt hat und sich wohl auch nicht durchsetzen konnte.

1) KOCH, Waldemar: "Grundlagen und Technik des Vertriebs," Bd. II Berlin 1950, S.494.

2) PRIES: "Die Vertriebskosten als Problem des Handels", Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 5. Jg. 1953, Heft 11, S.534.

Geht man von der Tatsache aus, daß für die Betriebe der Absatz von Sachgütern oder Dienstleistungen der eigentliche Zweck wirtschaftlicher Tätigkeit ist, muß man zu dem Schluß kommen, daß die für den Absatz aufgewendeten Kosten, d.h. die Absatzkosten, dasselbe beinhalten wie die Vertriebskosten. In diesem Sinne definiert GUTENBERG wie folgt: "Alle Kosten, die durch die Aufgabe verursacht werden, die Erzeugnisse eines Unternehmens zu verkaufen, bezeichnen wir als Absatz- oder Vertriebskosten."¹⁾ GUTENBERG sieht im Absatz der Betriebsleistung das Ziel der Vertriebstätigkeit und zwar in seiner auf den einzelnen Betrieb abgestellten Schau, die Veräußerung der Betriebsleistung an den nächsten Abnehmer. Danach ist für den einzelnen Unternehmer der Vertrieb die nach außen in Erscheinung tretende organisatorische Durchführung der Absatzaufgabe. Die dabei entstehenden Kosten sind Vertriebs- oder auch Absatzkosten. Zweifellos läßt die allgemeine Bedeutung des Absatzbegriffes die Auslegung der Vertriebskosten als Absatzkosten zu.

Wenn TAUSCHEK²⁾ dagegen alle volkswirtschaftlichen Erscheinungen auf dem Gebiet der Warenverteilung als Absatzvorgänge betrachtet und die betriebswirtschaftlichen Erscheinungen in den Verteilungsstellen als Vertriebsvorgänge ansieht, dann müssen wir ihm auch zustimmen, wenn er sagt, daß dies im Einklang mit verbreiteten Gepflogenheiten geschieht. Nach ihm umfaßt der Absatz alle Maßnahmen, die erzeugten Güter vom Hersteller bis zum letzten Konsumenten gelangen zu lassen. Die aufgewendeten Kosten sind Absatzkosten oder wie TAUSCHEK auch sagt "Absatzwegkosten". Begrifflich decken sie sich mit den verteilungskosten.

1) GUTENBERG, Erich: "Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre", Berlin, Göttingen, Heidelberg 1955, Bd.II S.74.

2) TAUSCHEK, Alfred: "Kosten des Absatzweges", Der praktische Betriebswirt, 20. Jg. 1940, S.255 ff.

Sieht TAUSCHEK den Absatzbegriff in einer gesamtwirtschaftlichen Schau, so stellt GUTENBERG den einzelnen Betrieb in den Mittelpunkt seiner Betrachtungen. In beiden Fällen werden unter einem einheitlichen Begriff Kosten erfasst, die nicht ohne weiteres vergleichbar sind. Aus dieser Erkenntnis heraus empfiehlt es sich, den Begriff Absatzkosten nach Möglichkeit nicht zu verwenden. Das erscheint schon aus dem Grunde wünschenswert, als in den Vertriebskosten und den Verteilungskosten zwei Begriffe zur Verfügung stehen, die sich gegeneinander genau abgrenzen lassen und den gesamten hier auftretenden Kostenkomplex umfassen.

4. Vertriebskosten und Verkaufskosten

Gleichbedeutend mit dem Begriff Vertriebskosten wird fälschlicherweise auch der Ausdruck Verkaufskosten verwendet. Die Tätigkeit des Vertriebs erstreckt sich grundsätzlich auf drei Hauptaufgaben: Die Hereinholung der Aufträge oder des Verkaufs im eigentlichen Sinne, die Lieferung und Auftragsabwicklung und als Abschluß der Handlung den Zahlungseinzug. Die Verkaufskosten sind ein eng abgegrenzter Begriff. Betrachtet man den Vertrieb unter dem Gesichtspunkt funktionaler Kostenstellen, umfassen die Verkaufskosten sämtliche Kosten der Kostenstelle "eigentlicher Verkauf". Es sind diejenigen Kosten, die für das Angebot, die Herbeiführung des Kaufabschlusses und die Auftragsbearbeitung aufzuwenden sind.

5. Die Abgrenzung der Vertriebskosten

Die Erstellung der Betriebsleistung als die betriebliche Gesamtfunktion gliedert sich in die vier Grundfunktionen: Beschaffung, Fertigung, Vertrieb und Verwaltung. Diese betrieblichen Funktionen stellen innerhalb der gesamten Betriebswirtschaft mehr oder weniger fest umrissene Bereiche dar, in denen Kosten verschiedener Art und unterschiedlicher Höhe verursacht werden.

Die in einer Betriebswirtschaft anfallenden Kosten lassen sich deshalb in vier Hauptkostengruppen, in die

Beschaffungskosten,
Fertigungskosten,
Verwaltungskosten,
Vertriebskosten

aufteilen.

Für die Zwecke dieser Arbeit müssen die Kosten der letzten Gruppe, die Vertriebskosten, gegenüber den anderen Hauptkostengruppen abgegrenzt werden. Dabei zeigt sich, daß die praktische Abgrenzung der Kosten der einzelnen Bereiche nicht immer eindeutig möglich ist. Das ist stets der Fall, wenn einzelne Kostenarten mehrere Bereiche betreffen, wie z.B. bei den Kosten der Lagerhaltung, wenn ein gemeinsames Lager für die Unterbringung der Rohstoffe und der Fertigwarenbestände unterhalten wird.

Im Rahmen der Beschaffungskosten entstehen die bei weitem am bedeutungsvollsten Aufwendungen durch den Einkauf der für die Produktion benötigten Sachgüter. Der Anteil der Beschaffungskosten ist, gemessen an den gesamten Kosten der Unternehmung, in der Regel verhältnismäßig gering. Sie setzen sich im wesentlichen aus den Aufwendungen für Transporte, Gehältern, Löhnen und verschiedenen anderen Kostenarten zusammen, die durch Bildung eines Zuschlagssatzes auf das verbrauchte Fertigungsmaterial in die Kostenrechnung als Materialgemeinkosten eingehen.

Die Herstellungskosten, die sich in einfacher Darstellung aus den Materialkosten + Materialgemeinkosten, den Lohnkosten + Lohngemeinkosten und den Fertigungsgemeinkosten zusammensetzen umfassen danach die Kosten der beiden Grundfunktionen Beschaffung und Fertigung. Das bedeutet, daß im Hinblick auf die Abgrenzung der Vertriebskosten eine solche nur noch zu den Herstellungskosten und den Verwaltungskosten notwendig ist.

Aus der Aufgabe des Vertriebs, die betriebliche Leistung gegen

Entgelt abzusetzen, ergibt sich bereits in einem gewissen Umfang die Abgrenzung der Vertriebskosten zu den Herstellungs- und Verwaltungskosten. Voraussetzung für jede Vertriebstätigkeit ist einerseits die Schaffung und Erhaltung von Kunden und andererseits die Hereinholung und Ausführung von Bestellungen. Schließen wir uns einer Systematik von ZEIDLER an, die geeignet erscheint, die Abgrenzungsprobleme gut aufzuzeigen, so ordnen sich um "Kunde" und "Bestellung" zwei Reihen mit je zwei Aufgabengruppen.¹⁾

Die Kundenreihe umfaßt als Aufgabengruppen die Kundengewinnung (Werbung, Angebotsarbeit, Verkaufsabschluß) und die Kundenpflege (Kundenerhaltung, Beratungsdienst usw.)

Die Umsatzreihe umfaßt als Aufgabengruppen die Warenbehandlung (Lagerhaltung, Bestellausführung, Verpackung, Versand, Übergabe der Lieferung) und den Erlöseinzug (Rechnungserteilung, Hereinholung der Außenstände).

Die Kosten der Kundenreihe bedürfen keiner Abgrenzung. Sie sind als Vertriebskosten ohne weiteres zu erkennen und zeigen in der Regel keine Beziehung zu den Kosten anderer Betriebsfunktionen.

Nicht so eindeutig liegen die Verhältnisse bei den Kosten der Umsatzreihe. Je nach der organisatorischen Verfassung des Betriebes und der Art der Erzeugnisse treten hier Abgrenzungsschwierigkeiten auf, sowohl nach der Seite der Herstellungskosten als auch nach der Seite der Verwaltungskosten. Hierzu einige Beispiele:

Gewöhnlich geht das fertige Erzeugnis in den Vertriebsbereich ein, sobald es die Produktion verläßt. Die Kosten der Lagerhaltung des fertigen Erzeugnisses sind Vertriebskosten. Nicht zu den Vertriebskosten sollten jedoch die Kosten der Lagerhaltung

1) ZEIDLER, F.: "Vertriebskosten" in Vertriebshandbuch für industrielle Betriebe, Berlin 1931, S.222 ff.

gerechnet werden, wenn aus produktionstechnischen Gründen Serienfertigung angestrebt wird, deren Absatz nur über einen längeren Zeitraum möglich ist. Gerechterweise ist in einem solchen Fall eine Aufschlüsselung der Kosten der Lagerhaltung in Herstellungs- und Vertriebskosten angebracht. Wie schon erwähnt, ist eine Aufteilung der Lagerhaltungskosten auch dann notwendig, wenn für Rohstoffe und Fertigwaren die gleichen Lagereinrichtungen benutzt werden. In bezug auf die Warenart weist ZEIDLER auf folgendes Beispiel hin: "Gewisse Erzeugnisse (Schnittholz, Bier) werden erst durch längere Lagerung fertig. Die Kosten derartiger Läger sind also insoweit noch Herstellungskosten."¹⁾

Abgrenzungsprobleme treten häufig auch bei der Zurechnung der Kosten für die Warenverpackung auf. Man unterscheidet gewöhnlich zwischen Verkaufs- und Versandpackung. Die Versandpackung dient in erster Linie dem Schutz der Ware beim Versand, während die Verkaufspackung weniger auf eine Schutzwirkung abzielt, sondern eine Vereinfachung der Fertiglagerhaltung und der Verkaufshandlungen anstrebt. Bei den Herstellern von Markenartikeln, aber auch in steigendem Maße bei den Herstellern anonymer Waren, wird mit der Verkaufspackung noch eine besondere Werbewirkung beabsichtigt.²⁾

Grundsätzlich müssen sowohl die Kosten der Verkaufs- als auch der Versandpackung zu den Vertriebskosten gezählt werden. Eine einwandfreie Abgrenzung zu den Herstellungskosten stößt allerdings auf Schwierigkeiten, wenn beispielsweise der Vorgang des Verpackens (Verkaufspackung) zusammen mit einem Arbeitsgang des Fertigungsprozesses erfolgt. In einem solchen Fall ist die klare rechnerische Trennung dieser Kosten nach Herstellungs- und Vertriebskosten nicht immer möglich. Aus organisatorischen wie

1) ZEIDLER, F.: a.a.O., S.224.

2) ZEIDLER, F.: a.a. O., S. 224.

aus Gründen der Vereinfachung des Abrechnungsverfahrens kann es deshalb zweckmäßig sein, sämtliche an dieser Stelle anfallenden Kosten als Herstellungskosten zu verrechnen. Die Praxis der Kostenrechnung zeigt, daß jeweils dort, wo die Herstellung der Verkaufspackung mit dem Fabrikationsprozeß untrennbar verbunden ist, die Verpackungskosten als Herstellungskosten behandelt werden. Dagegen besteht keine Veranlassung, die verwendeten Verpackungstoffe als Vertriebskosten zu verrechnen. Im Gegensatz zu den Kosten der Verkaufspackung können die Kosten der Versandpackung regelmäßig dem Vertriebsbereich zur Last geschrieben werden.

Die Kosten für die Aufstellung, den Zusammenbau und die Montage von in Teilen versandten Erzeugnissen, wie Maschinenteile, Bauelemente usw. sind Herstellungskosten, da erst durch den Zusammenbau am Lieferungsort ein gebrauchsfertiges Erzeugnis entsteht. Beispiele hierfür sind der Einbau von Fahrstuhlanlagen, Kesselanlagen, der Zusammenbau von Maschinen etc. Dagegen müssen zu den Vertriebskosten diejenigen Kosten gerechnet werden, die durch das Aufstellen und Anschließen von an sich gebrauchsfertigen Gegenständen am Verwendungsort des Kunden entstehen. Beispiele sind das betriebsfertige Anschließen von Elektrogeräten, wie Kühlschränken und elektrischen Büromaschinen, das Justieren von Waagen und Meßgeräten und ähnliche Arbeiten, die im Rahmen einer gebrauchsfertigen Übergabe der Erzeugnisse vom Hersteller oder Lieferanten zu leisten sind.¹⁾ Im allgemeinen kann man sagen, daß Einrichtungsarbeiten, die Kundendienst darstellen, stets zu den Vertriebskosten gehören, während die darüber hinaus erforderlichen Montagearbeiten in den Bereich der Fertigung fallen.

Die Notwendigkeit der Abgrenzung gewisser Vertriebskosten zu

1) Sinngemäß ZEIDLER, F.: a.a.O., S.225.

den Verwaltungskosten ergibt sich insbesondere aus der Aufgabenstellung "Zahlungsabwicklung und Zahlungseinzug". Die Kosten der Fakturierung, der Kontokorrent- und Mahnbuchhaltung, der Kreditabteilung und des Inkassos sind grundsätzlich Vertriebskosten. Werden diese Arbeiten getrennt von der sonstigen Geschäftsbuchführung durchgeführt, läßt sich ihre gesonderte Behandlung verhältnismäßig einfach vornehmen. Die Abgrenzung gestaltet sich schwieriger, wenn derartige Arbeiten im Rahmen der allgemeinen Geschäftsbuchhaltung erledigt werden. Ist der Anteil des Vertriebs an den Kosten der Verwaltung bedeutend, sind sämtliche Kosten schlüsselmäßig zwischen beiden Bereichen aufzuteilen. Das geschieht entweder prozentual nach Erfahrungssätzen oder im Verhältnis eines den Kosten zugrunde liegenden Beziehungswertes. Ist der Anteil des Vertriebs an diesen Kosten nur unbedeutend, kann auf eine getrennte Behandlung überhaupt verzichtet werden. Sie sind dann zu den Verwaltungskosten zu zählen, auch wenn sie ihrem Wesen nach Vertriebskosten sind.

Die angeführten Beispiele haben gezeigt, daß an einigen Stellen der Betriebswirtschaft Überschneidungen der Vertriebstätigkeit zu den Tätigkeiten anderer Bereiche auftreten. Je nach der Betriebsorganisation, der Art der Vertriebstätigkeit, der Markstellung und der Art der Erzeugnisse verschieben sich die Grenzen vertrieblicher Tätigkeit von Betrieb zu Betrieb. Wer deshalb an einer Analyse seiner Vertriebskosten interessiert ist, muß genau wissen, wo die Tätigkeit des Vertriebs beginnt und wo sie endet. Entsprechend der organisatorischen Verfassung des Betriebs ist die Abgrenzung der Vertriebskosten zu den anderen Kostenbereichen vorzunehmen.

Die Arten der Vertriebskosten- analyse

Jeder Versuch, bestimmte Kosten unter Kontrolle zu bekommen, hat eine Analyse der Kosten zur Voraussetzung.¹⁾ Aus dem Fertigungsbereich sind grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Kostenanalyse bekannt. Die Analyse der Kosten nach Kostenarten und nach Kostenstellen. Das gleiche gilt für den Vertriebsbereich, wenn auch im Gegensatz zu den Fertigungskosten eine Betrachtung der Vertriebskosten allein unter dem Gesichtspunkt der Bildung von Kostenarten und Kostenstellen nicht genügt. Als absatzwirtschaftliches Instrument der Unternehmung ist der Vertrieb in viel höherem Maße den Gegebenheiten des Marktes unterworfen als die Fertigung. Aus diesem Grund müssen in die Vertriebskostenanalyse auch diejenigen Faktoren einbezogen werden, die sozusagen von außen her auf die Höhe der Vertriebskosten einwirken und damit auf Leistung und Ergebnis der Vertriebstätigkeit entscheidenden Einfluß nehmen.

Die Kenntnis derartiger Zusammenhänge ist von ausschlaggebender Bedeutung für die Beurteilung der Vertriebskosten. Allein aus den Daten der Kostenarten- und Kostenstellenanalyse können derartige Aufschlüsse aber nicht gewonnen werden. Für die Vertriebskosten bestehen deshalb grundsätzlich drei Möglichkeiten der Analyse:

1. Nach Kostenarten
2. Nach Kostenstellen
3. Nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit (by the manner in which the distribution effort is applied, d.h. nach Absatzgebieten, Warengattungen, Kundengruppen usw.)²⁾

1) HUNDHAUSEN, Carl: " Die Vertriebskosten als Problem der Industrie", Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 5.Jg. 1953, Heft 11, S.517.

2) J. BROOKS HECKERT u. Robert B. MINER: " Distribution Costs", New York 1953, S.17.

In den meisten Unternehmungen, besonders in denen der Konsumgüterindustrie, wird es notwendig sein, wenigstens in einem gewissen Umfang sämtliche Analysearten anzuwenden. Denn nur so ist es möglich, die für die wirksame Leitung und Steuerung der Vertriebsarbeit erforderlichen Kostenunterlagen bereitzustellen.

A. Die Analyse der Vertriebskosten nach Kostenarten

I. Wesen, Zweck und Aufgaben

Für jede Leistung des Vertriebs, sei es für die Auftragsher-einholung, die Rechnungsausstellung, die Verpackung, die Wer-bung usw. werden Güter und Leistungen verschiedener Art und Menge verbraucht. Da Kosten der in Geld ausgedrückte Güter-und Leistungsverzehr sind, ergeben sich für die Leistungen des Vertriebs die unterschiedlichen Kostenarten, die gesammelt und geordnet Aufschluß über die Höhe der aufgewendeten Kosten geben.

Die am Ende einer Periode aufgelaufenen Vertriebskosten bilden in ihrer Gesamtheit einen Komplex, der sich aus den verschie-densten Kostenarten zusammensetzt. Zweck und Aufgaben der Ko-stenartenanalyse bestehen darin, diesen Kostenkomplex in seine einzelnen Bestandteile zu zerlegen, um festzustellen, welche Kosten im Abrechnungszeitraum aufgewendet wurden und welcher Art ihre Zusammensetzung ist. Die Kenntnis der Kostenzusammen-setzung gibt einige allgemeine Auskünfte im Hinblick auf die Kostenkontrolle und Vertriebsüberwachung. Sie erlaubt insbeson-dere den Vergleich von Kostenstrukturen verschiedener Zeiträume und die Bestimmung des Verhältnisses der Aufwendungen zu dem Absatzvolumen. Wie die nachfolgenden Ausführungen noch zeigen werden, können derartige Vergleiche sowie die Aufdeckung von Beziehungen der Vertriebskosten zum Absatzvolumen geeignet sein, schwache Stellen in der Vertriebsorganisation aufzuzeigen.

II. Die Erfassung der vertriebskostenarten

1. Methode der Erfassung

Voraussetzung für die einwandfreie Durchführung der Kostenar-tenanalyse ist die vollständige Erfassung sämtlicher Vertriebs-kostenarten. Hierzu ist es notwendig, daß keine Zweifel über

die Grenzen der Vertriebstätigkeit zu den anderen Bereichen der Betriebswirtschaft bestehen und der typische Ablauf der Vertriebsvorgänge vom Anfang bis zum Ende genauestens bekannt ist. Für die Zwecke dieser Arbeit haben wir uns deshalb hinsichtlich des Begriffs der Vertriebskosten der Definition von KÜSPERT¹⁾ angeschlossen, da durch diese begriffliche Festlegung eine vollständige Erfassung der Vertriebskosten gewährleistet ist.

Für die Erfassung der Vertriebskostenarten stehen zunächst die Zahlen der Buchhaltung zur Verfügung, die allerdings in der Regel nicht unmittelbar für die Vertriebskostenrechnung übernommen werden können. Letztere erfordert eine weitergehende Aufgliederung nach anderen Gesichtspunkten. ZEIDLER²⁾ schlägt deshalb vor, nicht auf die Kostenartenkonten der Buchhaltung zurückzugehen, sondern die buchhalterisch bereits verarbeiteten Belege für die Ermittlung heranzuziehen. Er denkt dabei an eine statistische Aufarbeitung im Kostenbüro, die eine beliebig feingegliederte Aufteilung der Kostenarten für die weiteren Aufgaben der Vertriebskostenanalyse erlaubt.

Die Methode des Zurückgreifens auf die buchhalterisch bereits verarbeiteten Kostenbelege erscheint zweckmäßig und empfehlenswert. Sie bereitet keine übermäßige Mehrarbeit und zeichnet sich durch verhältnismäßige Einfachheit in der Handhabung aus. Etwaige Schwierigkeiten, die bei der Einrichtung der Kostenartenrechnung auftreten, sind im wesentlichen organisatorische Natur. So ist es erforderlich, die für die Kostenartengliederung benötigten Unterlagen ohne Verzögerung und vollständig den für die Kostenaufbereitung verantwortlichen Stellen zuzuleiten.

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.3.

2) ZEIDLER, F.: a.a.O., S.227.

Bei der laufenden Erfassung der Vertriebskostenarten stellt sich sehr bald heraus, daß diese in der Regel stets wiederkehren. Für die planmäßige Erfassung erweist sich deshalb die Aufstellung eines Kostenartenplanes für notwendig und vorteilhaft. Durch entsprechende Vorkontierung des Buchungsstoffes kann bereits in der Buchhaltung viel nützliche Vorarbeit geleistet werden.

Die Kostenartenkonten müssen darüber Auskunft geben, welche Kosten und in welcher Höhe diese Kosten im Abrechnungszeitraum angefallen sind. Aufwendungen, die nicht Kosten sind, dürfen nicht als Kostenart behandelt werden. Ebenso muß eine klare Rechnungsabgrenzung der Kosten auf den Abrechnungszeitraum erfolgen, indem beispielsweise Urlaubslöhne und Feiertagslöhne, die sich oft auf wenige Monate zusammendrängen, auf die einzelnen Abrechnungszeiträume richtig verteilt werden.¹⁾

2. Die Kostenarten des Vertriebs

Den beiden Forderungen, die sich einerseits aus der Festlegung des Begriffs der Vertriebskosten und andererseits aus der sauberen Kostenartengliederung ergeben, entsprechen die nachfolgend dargestellten hauptsächlichen Kostenarten.

1. Gehälter (einschl. Fixum für Vertreter; ohne Beträge der Zeile 4)
 2. Löhne
 3. Sozialaufwendungen
 4. Unternehmerlohn, Gehälter der Leitung, Tantiemen
-
5. Provisionen
 6. Verschiedene Vergütungen
 7. Reisekosten (nur Vertriebsreisen), Spesen
-

1) Vergl. hierzu S. 69 ff.: "Die zeitliche und neutrale Abgrenzung der Vertriebskosten".

- 8. Vertriebsberatung, Zeitschriften
 - 9. Kosten für Reklame, Druck und Vervielfältigung
 - 10. Kosten für sonstige Reklame
-

- 11. Materialkosten für Verpackung
 - 12. Materialkosten für Verwaltung
 - 13. Verschiedene Materialkosten
-

- 14. Raumkosten (Anteil)
 - 15. a) Abschreibungen für Maschinen, Apparate, Mobilien und Fahrzeuge
b) Reparaturen für Maschinen, Apparate, Mobilien
-

- 16. Frachten, Rollgeld, Warenporti (ohne Fuhrpark)
 - 17. Fuhrpark (einschl. Steueranteilen)
 - 18. Postgebühren (einschl. Telephon)
-

- 19. Zölle
 - 20. Umsatzsteuer
 - 21. Sachversicherungen (ohne Fuhrpark)
 - 22. a) Kalkulatorische Verzinsung des Anlagevermögens
b) Kalkulatorische Verzinsung des Umlaufvermögens
 - 23. Inkasso-, Gerichts- und Bankgebühren
-

- 24. Anteile an den Kosten der Marktregelung, Verbandskosten, usw.
 - 25. Restliche allgemeine Vertriebskosten
 - 26. Anteile an den Verwaltungskosten einschließlich Steuern, Abgaben und Beiträge.
-

Im Vergleich zu der hier wiedergegebenen Kostenartengliederung, die der Kosteneinteilung des Vertriebskostenermittlungsbogen (VKE-Bogen) des RKW entnommen ist, sei anschließend noch eine

amerikanische Darstellung gezeigt. Diese Kosteneinteilung entspricht der in den USA üblichen Normalgliederung der Vertriebskosten, wie sie John H. FREDERICK in "Industrial Marketing" wiedergibt.¹⁾

Direkte Verkaufskosten

- a) Verkäufergehälter, -boni und Provisionen
- b) Reisekosten (einschl. Kosten der Verkäuferautomobile)
- c) Aufwendungen der Verkaufsbüros (Gehälter, Material, Miete, Porto usw.).

Werbung und Vertriebsförderung

- a) Aufwendungen für alle Werbeträger (Zeitungen, Zeitschriften, Radio u.a.).
- b) Aufwendungen für Werbemittel (Entwürfe, Klischees u.a.)
- c) Gehälter und andere Aufwendungen für indirekten Verkauf (Werbeabteilung, Marktanalyse, Unterricht usw.)
- d) Muster einschließlich Versandkosten.

Transport

- a) Fracht der Lieferungen (oder Nachlässe wegen Fracht), Rollgeld, Expresgebühren
- b) Güterferntransport mit eigenem Wagen
- c) Örtliche Lieferungen mit eigenem Wagen
- d) Transportkosten für Retouren.

Lagerung

Alle Kosten für zentrale oder dezentrale Lagerung für Fertigwaren, soweit sie mit dem Vertrieb zusammenhängen.

Aufwendungen für Kreditierung und Inkasso

- a) Kosten des Inkassobüros, Prozeßkosten, Kreditkosten
- b) Ausfälle an Forderungen.

1) FREDERICK, John H.: "Industrial Marketing", New York 1934, S.351. Entnommen: KOCH, Waldemar: "Grundlagen und Technik des Vertriebs", Berlin 1950, Bd.II S.504 ff.

Finanzielle Aufwendungen

Insbesondere Kassa-Skonti.

Allgemeine Verwaltungskosten

Anteil des Vertriebs an Kosten, die nicht allein den Vertrieb betreffen.

Alle anderen Vertriebskosten

(die sich insbesondere mit dem Erzeugnis, mit dem Betriebe und mit dem Markte ändern).

Eine Gegenüberstellung zu der deutschen Kostengliederung zeigt, daß materiell ein grundsätzlicher Unterschied nicht besteht. Lediglich die Gruppierung der Kostenarten ist eine andere. Während bei der deutschen Einteilung zunächst nur auf die Festlegung des Ursprunges der Kosten Wert gelegt wird, beziehen die Amerikaner den Zweck des Werteverbrauches in die Kostengliederung mit ein.

Auffallend ist jedoch, und darin liegt der entscheidende Unterschied, daß die Amerikaner bestimmte finanzielle Aufwendungen, wie Forderungsausfälle und Kassa-Skonti einbeziehen, die in der deutschen Systematik keine Berücksichtigung finden. KOCH,¹⁾ der ebenfalls eine Gegenüberstellung vornimmt, stellt fest, daß durch die Einbeziehung solcher finanzieller Aufwendungen die Analyse nicht gewinnt, und man sie besser getrennt erfassen soll, nachdem der Zweck der Analyse ja im besonderen in der Überwachung der Vertriebsarbeit liegt.

Wir können KOCH zustimmen, wenn die Analyse einzig der Kontrolle der Vertriebsarbeit dient, d.h. der Überwachung der einzelnen Abteilungen, Arbeitsplätze und Tätigkeiten. Ist aber u.a. eine Analyse nach Abnehmer- oder Kundengruppen vorgesehen, erscheint es in jedem Falle notwendig, diese Aufwendungen mit zu erfassen

1) KOCH, Waldemar: a.a.O., S.505.

Es ist heute vielfach üblich, größeren Abnehmern stillschweigend Abzüge für Skonti einzuräumen, oft ohne Rücksicht auf die Länge der Zahlungsfrist. Diese Abzüge können bei bestimmten Kundengruppen einen erheblichen Betrag ausmachen, so daß bei Außerachtlassung dieser Aufwendungen die Analyse nach Abnehmer- oder Kundengruppen ein falsches Bild zeigt.

Das gleiche gilt für Forderungsausfälle, etwa bei einer Analyse der Vertriebskosten nach Warengattungen und Absatzgebieten. Umfaßt z.B. ein Absatzgebiet ein wirtschaftliches Notstandsgebiet, wird in diesem Gebiet häufiger mit Forderungsausfällen zu rechnen sein. Ebenso kann sich die Abnehmerschaft einer Unternehmung für ein bestimmtes Erzeugnis aus vornehmlich wirtschaftlich schwachen Kreisen zusammensetzen, während mit einem anderen Erzeugnis der ausschließliche Bedarf einer wirtschaftlich und finanziell starken Branche gedeckt wird. Die Forderungsausfälle werden dann entsprechend der unterschiedlichen Erzeugnisart verschieden hoch sein.

Im übrigen ist festzustellen, daß in beiden Gliederungen die Auswahl der Kostenarten nur beispielhafter Natur ist. Eine solche Gliederung kann als Normalgliederung gelten, die im Einzelfall den speziellen Erfordernissen der jeweiligen Vertriebsorganisation angepaßt werden muß. Beiden Gliederungen ist gemeinsam, daß sie den Anforderungen der Industriebetriebe entsprechen.

III. Die Durchführung der Kostenartenanalyse

Die Analyse der Vertriebskosten nach der Art der Kosten ist gewöhnlich die erste Analyse, der die Vertriebskosten unterworfen werden. Von allen Analysenarten ist sie am einfachsten zu handhaben. Im Hinblick auf die Überwachung und Kontrolle der Vertriebskosten bietet sie bereits gewisse Möglichkeiten, wenn auch ihre Erkenntnisse nicht über einige allgemeine Auskünfte hinausgehen.

Im Vergleich zu einer Analyse der Vertriebskosten nach Kostenstellen oder nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit besitzt die Kostenartenanalyse nur wenig Aussagekraft. Sie erlaubt insbesondere keine Einblicke in die Ursachen, die zur Entstehung von Kosten führen. Eine Analyse der Vertriebskosten nach Kostenarten wird sich im wesentlichen darauf beschränken müssen, die Kostenstruktur festzustellen, um im Vergleich zu anderen Kostenstrukturen Veränderungen aufzuzeigen, die es erlauben, eventuell kritische Urteile über die Wirtschaftlichkeit der Kostengestaltung abzugeben.

1. Bestimmung und Auswertung der Kostenstruktur

Die Feststellung der Kostenstruktur gehört zu den am meisten gebräuchlichen Methoden der Kostenauswertung. Ihre Ermittlung erfolgt in der Weise, daß von dem Gesamtbetrag der Vertriebskosten die prozentualen Anteile der einzelnen Vertriebskostenarten bestimmt werden. Dabei erweist es sich als zweckmäßig, die Vertriebskostenarten in Kostengruppen zusammenzufassen, da bei der Betrachtung einzelner Kostenarten die Kostenfelder häufig zu klein werden. Es besteht sonst die Gefahr zuvieler Werte, die für Vergleichszwecke zu niedrig sind und in ihrer Vielzahl nur verwirren. KÜSPERT bildet z.B. folgende 6 Hauptkostengruppen:¹⁾

Personelle Aufwendungen

- a) regelmäßig (Löhne, Gehälter, Sozialaufwendungen, Unternehmeh
lohn)
- b) von Fall zu Fall (Provisionen, Spesen, Prämien usw.)

Aufwendungen zur Unterstützung der im Vertrieb Beschäftigten
(Reisekosten, Information und Ausbildung)

Werbe-Kostenarten

Sachaufwendungen (Büromaterial, Verpackung, Raumkosten usw.)

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.27.

Transportaufwendungen und Gebühren

(Frachten, Rollgelder, Porti, Zölle, Warenversicherung, Umsatzsteuer usw.)

Allgemeine Aufwendungen

Angenommen in einer Unternehmung sind im Untersuchungszeitraum DM 120 000 Gesamtvertriebskosten angefallen. Aufgeteilt auf die verschiedenen Kostengruppen könnte sich etwa die folgende Kostenzusammensetzung ergeben:

	DM	%
Personelle Aufwendungen		
a) regelmäßig	42 000	35
b) von Fall zu Fall	18 000	15
Reisekosten, Information,		
Ausbildung	14 400	12
Werbe-Kostenarten	9 600	8
Transporte und Gebühren	24 000	20
Allgemeine Aufwendungen	12 000	10
	DM 120 000	100 %

Die Kostenstrukturanalyse zeigt den Anteil der Vertriebskostenarten an den gesamten Kosten des Vertriebs. Aus ihr wird ersichtlich, in welchem Umfang die verschiedenen Vertriebskostenarten an der Erstellung der Vertriebsleistung beteiligt sind. In unserem Beispiel beträgt der Anteil der personellen Aufwendung an den gesamten Vertriebskosten 50 %. Davon beanspruchen die regelmäßigen Personalkosten 35 %, während die mit den einzelnen Geschäftsvorfällen zusammenhängenden Personalkosten 15 % betragen. Bedeutend ist auch der Aufwand an Kosten für Transporte und Gebühren mit 20 %, während der Anteil der Kosten für Werbung relativ gering ist.

Die Kostenstrukturanalyse gewinnt an Bedeutung, wenn Kostenstrukturen verschiedener Zeiträume verglichen werden bzw. den

Kostenstrukturuntersuchungen ein Vergleichszeitraum mit normaler Kostenzusammensetzung zugrundegelegt wird. Die Kostenartenbeträge der als Vergleichsbasis vorgesehenen Kostenstruktur sind "gleich Hundert" zu setzen und die Kostenartenbeträge des Untersuchungszeitraumes darauf zu beziehen. Die Ergebnisse solcher Untersuchungen können verschieden sein. In einem Falle stellt man vielleicht fest, daß die Gesamtkosten nur geringen Änderungen unterworfen waren, während die einzelnen Kostenarten eine unterschiedliche Entwicklung zeigen. Oder es wird ersichtlich, wie neben einer Änderung der Gesamtkosten gleichzeitig eine Strukturänderung der Kostenartenbeträge wirksam wird.

Allein mit der Feststellung von Strukturänderungen ist nur wenig erreicht. Vielmehr kommt es darauf an, die von den Gesamtkosten abweichende Entwicklung der einzelnen Kostenarten richtig zu erklären und zu begründen. Dabei ist es in der Regel notwendig, jede Kostenart einzeln oder jeweils eine bestimmte Kostengruppe auf die Faktoren hin zu untersuchen, die als Ursache der Kostenveränderung anzusehen sind.

Abgesehen davon, daß infolge uneinheitlicher Bewertung Kostenveränderungen rechnerisch bedingt sein können, lassen sich die Ursachen für solche Erscheinungen grundsätzlich auf zwei Umstände zurückführen. Der erste liegt in der Vertriebsorganisation und den Absatzmethoden begründet und hängt ab von der Güte der jeweiligen Vertriebsleistung. Der zweite ist zeitlich bedingt und findet seine Ursache in den äußeren durch den Absatzmarkt gegebenen Bedingungen. Ebenso wie der Fertigungsbetrieb über eine bestimmte technische Organisation verfügt in Form von Anlagen, maschinellen Einrichtungen und eines festen Stammes von Arbeitskräften, beruht auch das Vertriebswesen auf einer Grundorganisation, die nicht ohne größere Verluste oder einen erheblichen Kostenaufwand verkleinert oder vergrößert werden kann. Der Anteil fixer Kostenelemente spielt auch im Vertrieb eine bedeutende Rolle, so daß bei wechselnden Gesamtkosten Strukturänderungen zwangsläufig zu beobachten sind.

Mit der Feststellung von Kostenabhängigkeiten haben wir uns noch in den folgenden Kapiteln näher zu befassen. Wichtig erscheint in diesem Zusammenhang, daß bereits die Kostenstrukturanalyse Abhängigkeiten der Vertriebskosten aufweist, die sich grundsätzlich auf Ursachen externer oder interner Natur zurückführen lassen.

In der Vertriebskostenstruktur kommt die Eigenart der Vertriebsorganisation, die Absatzmethoden, die Absatzwege, also die gesamte organisatorische Verfassung des Vertriebswesens zum Ausdruck, in Verbindung mit den von außen gegebenen Absatzverhältnissen. Besonders wertvoll ist deshalb der Vergleich von Kostenstrukturen verschiedener Unternehmungen, sofern diese etwa der gleichen Branche angehören, dieselben Erzeugnisse herstellen und vertreiben und auch in der Größenordnung etwa gleich liegen. Gelingt es z.B. bei für den Vergleich geeigneten Betrieben die Ursachen eindeutig und genau zu erkennen, die zu dem unterschiedlichen Kostenanfall führten, und sieht man darin gleichzeitig den Grund für die wirtschaftlichere Vertriebsgestaltung, dann lassen sich aus dem Kostenstrukturvergleich Maßnahmen ableiten, die auf eine Verbesserung der Wirtschaftlichkeit im Vertrieb abzielen.

2. Die Abhängigkeit der Vertriebskosten von Umsatzgrößen

Bereits die Kostenstrukturanalyse hat Abhängigkeiten der Vertriebskosten aufgezeigt, indem bei einem Vergleich der Kostenartenbeträge diese nicht immer in der gleichen Höhe anfallen. Es ist ohne weiteres zu erkennen, daß für die Kosten des Vertriebs eine Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad des Fertigungsbetriebes nicht abgeleitet werden kann. Für den unterschiedlichen Anfall der Vertriebskosten in verschiedenen Zeitabschnitten müssen andere Beziehungen maßgebend sein.

Schon eine oberflächliche Betrachtung der Vertriebskosten zeigt, daß diese mit wachsendem Umsatz zunehmen und mit

fallendem Umsatz abnehmen. In ähnlicher Weise, wie der Produktionsbetrieb eine Abhängigkeit seiner Kosten vom Beschäftigungsgrad aufweist, tritt hier eine Abhängigkeit der Vertriebskosten vom Absatzvolumen zutage. Die Frage ist nun die, ob diese Beziehungen unmittelbarer Natur sind, oder ob hier nur ein mehr oder weniger allgemeiner Zusammenhang besteht.

Ohne hierauf bereits jetzt näher einzugehen, ist die Umsatzbeziehung der Vertriebskosten eine in der Praxis sehr gebräuchliche Form der Kostenauswertung. In der Mehrzahl der Fälle ist sie sogar die allein angewandte Methode, da sich eine andere Bezugsgröße nicht ohne weiteres finden läßt. Außerdem reicht gerade diese Größe weit genug, um in Beziehung zu den gesamten Kosten des Vertriebs, wie auch zu einzelnen Vertriebskostenarten, gesetzt zu werden. Will man aus dieser Art der Kostenauswertung die Abhängigkeit der Vertriebskosten vom Absatzvolumen ermitteln, ist es zunächst notwendig, Bereinigungen des Umsatzwertes oder der Umsatzmengen durchzuführen. Es muß also überlegt werden, ob das Absatzvolumen wertmäßig festgelegt werden soll oder ob es zweckmäßiger ist, für die Bestimmung die abgesetzten Mengen zugrunde zu legen.

Bei wertmäßigem Ausdruck des Absatzvolumens bewirken Änderungen in den Verkaufspreisen, daß die ermittelten Daten zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, die eine einheitliche Beurteilung der Vertriebskosten nicht mehr erlauben. Das ist für alle Betriebe der Fall, die einheitliche Preise über einen längeren Zeitraum nicht festlegen, bzw. die gleichen Erzeugnisse zu unterschiedlichen Preisen an verschiedene Abnehmer verkaufen oder aber von Fall zu Fall die Preise aushandeln.

Scheitert die Beurteilung der Vertriebskostenhöhe an dem wertmäßigen Ausdruck des Absatzvolumens, muß versucht werden, es mengenmäßig auszudrücken. Werden z.B. verschiedene Erzeugnisse verkauft, dann besteht zunächst die Aufgabe, den prozentualen

Anteil der Vertriebskosten festzustellen, der ihr als durch die Erzeugnisart bedingt zuzurechnen ist. Entsprechend den verschieden hohen Anteilen der Erzeugnisarten an den Gesamtvertriebskosten ist anschließend für jede Erzeugnisart eine bestimmte Mengeneinheit zu errechnen, durch welche der Anteil an den verbrauchten Vertriebskosten bestimmt wird. Auf diese Art ist die Möglichkeit gegeben, die unterschiedlichen Erzeugnisarten mengenmäßig in einem Ausdruck zusammenzufassen.

In dem folgenden Abschnitt wenden wir uns zunächst einer Reihe allgemeiner Darstellungen zu, aus denen die Möglichkeit ersichtlich wird, wie durch die Bildung von Vertriebskostenkennziffern die Abhängigkeit der Vertriebskosten vom Absatzvolumen zum Ausdruck gebracht werden kann.

3. Die Bildung von Vertriebskostenkennziffern

Aus dem Verhältnis "Absatzvolumen zu gesamte Vertriebskosten" läßt sich folgende Kennziffer bilden:

$$\frac{\text{Gesamte Vertriebskosten}}{\text{Gesamter Absatzwert}} \times 100 = \text{spezifische Vertriebskosten.}^{1)}$$

Die "spezifischen Vertriebskosten" sind rechnerisch gesehen der prozentuale Anteil der Vertriebskosten am Verkaufserlös. Sie sind der Anteil, der von dem betreffenden Unternehmen für die Durchführung des Absatzvorganges aufzuwenden ist, um Erzeugnisse im Erlöswert von DM 100.- abzusetzen. Es sind die Vertriebskosten pro DM 100.- Absatzwert. Bei mengenmäßigem Ausdruck des Absatzvolumens bestimmt die Kennziffer den Anteil der Vertriebskosten, der notwendig ist, um hundert Erzeugniseinheiten abzusetzen.

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.103.

Durch Umkehrung der Division erhält man als weitere wichtige Kennziffer den "spezifischen Absatzerlös".

$$\frac{\text{Gesamter Absatzerlös}}{\text{Gesamte Vertriebskosten}} \times 100 = \text{spezifischer Absatzerlös}$$

Diese Kennziffer gibt den Absatzertrag an, der durch den Aufwand von DM 100.- Vertriebskosten erzielt wurde. Im Grunde genommen handelt es sich um nichts anderes als den reziproken Wert der zuerst genannten Kennziffer.

In der gleichen Weise können auch einzelne Vertriebskostenarten oder zu Kostengruppen zusammengefaßte Kostenartenbeträge in Beziehung zum Absatzvolumen gesetzt werden. So z.B. die Werbekosten, die Reisekosten oder sonstige Kostenarten, deren Bedeutung für die Wirtschaftlichkeit im Vertrieb besonders erkannt wurde. Die Kennziffern zeigen die Anteile der einzelnen Kostenarten, die aufzuwenden sind, um einen bestimmten Absatz mengen- oder wertmäßig durchzuführen.¹⁾

Für die Auswertung ist es notwendig, die in Betracht kommenden Kennzahlen nicht nur für einige Monate zu bilden, sondern am besten für die verschiedenen Monate eines Jahres. Bei Unternehmungen, deren Absatz jahreszeitlichen Schwankungen unterworfen

1) Vergl. hierzu insbesondere KÜSPERT, Erich: a.a.O., S. 100 ff. Küspert legt auf die Bildung von Kennziffern ganz besonderen Wert. Dabei stellt er allerdings mehr auf den zwischenbetrieblichen- und Branchenvergleich ab, um hier unterschiedliche Situationen aufzuzeigen. Die in den Kennziffern zum Ausdruck gebrachten Unterschiede liegen deshalb mehr in den äußeren durch den Markt bedingten Verhältnissen begründet, als etwa in der unterschiedlichen Handhabung des Vertriebes. Das nimmt den Zahlen die völlige Vergleichbarkeit, will man aus der Kostengestaltung heraus ein Urteil über die Wirtschaftlichkeit der Vertriebsorganisation fällen. Sie zeigen vielmehr, wie stark die Betriebe in den äußeren Absatzverhältnissen voneinander verschieden sind.

ist, empfiehlt es sich, die Monate des Vorjahres einzubeziehen, um einen Vergleich jahreszeitlich gleicher Monate zu gewährleisten.

Sind Kennziffern über einen längeren Zeitraum gebildet, können die für die einzelnen Monate ermittelten Zahlen verglichen werden. Sieht man von den durch die Saison bedingten jahreszeitlichen Schwankungen ab, so wird man feststellen, daß in der Regel die Höhe der Vertriebskosten nicht konstant ist, sondern sie laufenden Veränderungen unterworfen ist.

Die gebildeten Kennziffern stellen den Anteil der Vertriebskosten pro DM 100.-Absatzwert dar. Da die Vertriebskosten als Gesamtkosten gesehen mit zunehmendem Absatzvolumen steigen und umgekehrt mit sinkendem Absatzvolumen fallen, dieser Kostenverlauf aber infolge des Wirksamwerdens fixer Kostenbestandteile nicht proportional zum Absatzvolumen verläuft, müssen etwaige beim Vergleich der Kennziffern festgestellte Unterschiede zunächst dadurch erklärt werden, daß in den betreffenden Vergleichsräumen unterschiedliche Mengen oder Werte abgesetzt wurden. Hierzu folgendes Beispiel:

Eine Unternehmung setzt in einem Monat Waren im Werte von DM 120 000.- ab. Im darauffolgenden Monat gelingt es nur Waren im Werte von DM 100 000.- zu verkaufen. Die Vertriebskosten betragen im ersten Monat DM 50 000.-, im zweiten Monat DM 43 500.-. Die spezifischen Vertriebskosten belaufen sich dann auf DM 41,67 für den ersten und auf DM 43,50 für den zweiten Monat.

Der Vergleich der beiden Kennziffern zeigt, daß der Erfolg der Vertriebstätigkeit im letzten Monat geringer war. Als Folge der Abhängigkeit der Vertriebskosten vom Absatzvolumen und dem Wirksamwerden fixer Kostenbestandteile mußten um einen Absatz von DM 100.- zu erzielen, zuletzt DM 43,50 aufgewendet werden anstatt vorher DM 41,67.

4. Probleme bei der Beurteilung der Vertriebskostenhöhe

In den vorstehenden Ausführungen, insbesondere durch die Bildung von spezifischen Vertriebskostenkennziffern, kam die Abhängigkeit der Vertriebskosten von Umsatzgrößen zum Ausdruck. Für die Beurteilung und Kontrolle der Vertriebskosten wäre mit der Feststellung von Umsatzbeziehungen viel erreicht, ließen sich diese Beziehungen eindeutig bestimmen und rechnerisch für bestimmte Umsatzgrößen erfassen. Das ist aber nicht der Fall. Beide Größen sind vielmehr noch von so vielen äußeren Einflüssen des Marktes, der Konjunktur, der Absatzbedingungen usw. abhängig, daß nicht ohne weiteres aus gegebenen Umsätzen auf die hierfür notwendigen Vertriebskosten geschlossen werden kann, bzw. es ist nicht möglich auf Grund veranschlagter Vertriebskosten, eine Aussage über die Höhe des Absatzvolumens zu machen.

Im Gegensatz zur Fertigung, wo Fertigungsmenge und Fertigungszeit feststehen und sich daraus die Kosten der Fertigung sehr genau bestimmen lassen, können im Vertrieb die Kosten für den Absatz einer bestimmten Erzeugnismenge nicht errechnet werden. Hier fehlt die Zwangsläufigkeit zwischen einer Tätigkeit, die Kosten verursacht und deren Erfolg. Zumindest aber findet der Erfolg dieser Tätigkeit nicht zwangsläufig im Absatzvolumen seinen Ausdruck.

Für Zwecke der Kostenkontrolle und Kostenüberwachung ist aber allein die Tatsache entscheidend, daß eine Beziehung zwischen den Kosten einer Tätigkeit und der aus ihr erwachsenden Leistung besteht. Denn nur dann liegt der Beurteilung der Vertriebskosten ein Vergleich von Leistungen und nicht nur von Kosten zugrunde.

Wäre es z.B. möglich, bei gleichbleibendem Absatzvolumen den verschiedenen Kostenanfall allein aus der unterschiedlichen Leistung der im Vertrieb Beschäftigten zu erklären, dann

würden die Verhältnisse ziemlich einfach liegen. Es ließe sich zunächst eine unmittelbare Abhängigkeit der Vertriebskosten vom Absatzvolumen nachweisen, auf Grund welcher einem bestimmten Absatzvolumen bestimmte Vertriebskosten zuzurechnen sind. Eine Abweichung von der als Norm festgestellten Größe würde bedeuten, die Vertriebsleistung sei besser oder schlechter geworden, bzw. in dem einen Monat wurde wirtschaftlicher als in dem anderen gearbeitet.

Hier setzen die eigentlichen Schwierigkeiten ein, will man aus dem Verhältnis Vertriebskosten zu Absatzvolumen zu einem Urteil über die Kosten und der damit hervorgebrachten Leistungen gelangen. Auch im Vertrieb ist das wirtschaftliche Prinzip Leitmotiv aller Handlungen, und die Vertriebsleistung ist umso besser, je geringer der Aufwand an Kräften und Mitteln ist, der zu ihrer Erstellung benötigt wird. Kommt aber die Vertriebsleistung in der jeweiligen Höhe des Absatzvolumens zum Ausdruck, oder ist hierfür eine andere Größe maßgebend?

Im Fertigungsbereich findet die Leistung Ausdruck im einzelnen Stück, also in der Erzeugniseinheit oder als Periodenleistung gesehen, in der Anzahl der Erzeugniseinheiten. "Das Kriterium des Produktionsbereiches ist die Sinnfälligkeit der Leistungserstellung".¹⁾ Im Gegensatz dazu stehen die Leistungen des Vertriebs, die als mehr geistige Leistungen abstrakten Charakter tragen und konkret nicht zu erfassen sind. Sie entziehen sich einer eindeutigen quantitativen Messung, so daß es praktisch unmöglich ist eine Bezugsgröße zu finden, die einen zutreffenden Leistungsmaßstab abgibt. Es sind Leistungen, die letzten Endes darauf abzielen, die aus der Fertigung kommenden Erzeugnisse unter Erzielung möglichst günstiger Voraussetzungen am Markt abzusetzen.

1) AULER, W.: "Die Plankostenrechnung in den Bereichen der Beschaffung und des Absatzes der industriellen Unternehmung". Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 3.Jg. 1951, Heft 7/8 S.416.

AULER weist darauf hin, daß abgesehen von den rein geistigen Leistungen, z.B. des Vertriebsleiters, auch die Kosten des Vertriebs sehr konkreten Tätigkeiten entspringen. Er denkt dabei an die Tätigkeit der Stenotypistinnen, der Buchhalter, der Karteiführer, der Kraftfahrer usw., die sämtliche Kosten verursachen, die auf sinnfälligen Leistungen beruhen. Für diese Leistungen lassen sich dann auch Bezugsgrößen aufstellen, wie z.B. die Zahl der geschriebenen Briefe, Aufträge, Rechnungen, Buchungen, Karteieintragungen, gefahrenen Autokilometer usw.¹⁾

Abgesehen davon, daß es sich hier um die Kosten bestimmter Leistungen einzelner Kostenstellen handelt, die sich an den vorgeschlagenen Bezugsgrößen messen lassen, so besteht für diese doch keine eindeutig meßbare Beziehung zu der eigentlichen Vertriebsleistung, der Ermöglichung des Absatzes von Waren am Markt. Trotz der Erkenntnis, daß die eigentliche Vertriebsleistung als im wesentlichen abstrakte Leistung konkret nicht zu erfassen ist, findet sie letzten Endes ihren sichtbaren Ausdruck in den abgesetzten Mengen und Werten, d.h. im Absatzvolumen. Nur besteht keine eindeutige und unmittelbare Beziehung zwischen beiden Größen, bzw. läßt sich aus der Höhe der aufgewendeten Kosten und der Größe des Absatzvolumens kein Urteil über den Wert der Leistung fällen.

Der Grund für ein solches Verhalten liegt darin, daß die Größe des Absatzvolumens nicht einzig und allein durch die Vertriebsleistung bestimmt wird. Daneben sind es die verschiedensten Einflüsse aus dem Absatzmarkt, die ihrerseits wieder auf die Höhe des Absatzvolumens einwirken. Solange es nicht gelingt, diese Einflüsse auszuschalten oder sie zahlenmäßig zu erfassen solange kann auch nicht von eindeutigen Beziehungen zwischen Vertriebsleistung und Absatzvolumen gesprochen werden. Das hat für die Beurteilung der Vertriebskosten zur Folge, daß sich au

1) AULER, W.: a.a.O., S.416 ff.

dem Verhältnis Vertriebskosten zu Absatzvolumen ein Urteil über die Kostenhöhe, bzw. über Wert und Leistung der Vertriebsarbeit nicht ohne weiteres abgeben läßt.

IV. Die Grenzen der Kostenartenanalyse als Mittel der Vertriebskostenkontrolle

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, daß das Absatzvolumen keine geeignete Bezugsgröße für die Beurteilung der Vertriebskosten ist, und daß sich der Wert der eigentlichen Vertriebsleistung nicht an dem Verhältnis Vertriebskosten zum Absatzvolumen messen läßt. Es erhebt sich deshalb die Frage: Wie kann man überhaupt für Zwecke der Kostenkontrolle zu einer Beurteilung des unterschiedlichen kostenmäßigen Niederschlages kommen? Wie wir gesehen haben, ist das erst der Fall, wenn es gelingt, den ständig wechselnden Einfluß der unterschiedlichen Absatzbedingungen auf die Vertriebskosten auszuschalten. Dann dann liegt der Beurteilung ein Vergleich von Leistungen und nicht nur ein Vergleich von Kosten zugrunde.

Folgendes Beispiel:

In einer unverändert bestehenden Vertriebsorganisation werden innerhalb von zwei zu vergleichenden Monaten von jedem Beschäftigten etwa die gleichen Leistungen vollbracht, d.h. jeder Reisende besucht die gleiche Anzahl Kunden, es werden genau so viele Briefe geschrieben, Telefongespräche geführt, Büromaterial verbraucht usw. Am Ende der beiden Monate sind die Vertriebskosten ziemlich gleich. Das Absatzvolumen ist jedoch infolge veränderter Absatzbedingungen um 30 % niedriger.

Bei direkter Abhängigkeit der Vertriebskosten vom Absatzvolumen würde das bedeuten: Die Leistung des Vertriebs ist zurückgegangen, es ist unwirtschaftlich und unrationell gearbeitet worden. Der eigentliche Grund für das Anwachsen der Vertriebskosten

pro abgesetzte Menge oder Wert liegt aber nicht in einer schlechteren Leistung der im Vertrieb Beschäftigten, sondern in den veränderten Marktverhältnissen.

Natürlich mag es unwirtschaftlich sein in einem solchen Fall Kunden zu bearbeiten, deren tatsächliche Umsätze als Folge der veränderten Marktlage in keinem Verhältnis zu den aufgewendeten Kosten stehen. Das ist aber nicht gleichbedeutend mit schlechterer Leistung im Vertrieb, denn ohne Zweifel kostete die Bearbeitung dieser Kunden genau so viel Zeit und genau so viel Mühe. Ohne Nachlassen der Quantität und Qualität der Arbeitsleistung ist aber der Erfolg der Leistung geringer gewesen.

Nun muß allerdings auf der anderen Seite gesagt werden, daß sich die Absatzbedingungen zwar sehr schnell, vielleicht sogar über Nacht ändern können, daß aber in der Regel über einen bestimmten Zeitraum die Verhältnisse etwa gleichbleiben und nur geringen Schwankungen unterliegen. Zeigen aber die Marktdaten eine gewisse Beständigkeit, so lassen sich einem bestimmten Absatzvolumen auch bestimmte Kosten zurechnen. Es besteht dann die Möglichkeit aus dem Vergleich von Kostenzahlen und dem dazugehörigen Absatzvolumen mit einer gewissen Berechtigung ein Urteil über die Wirtschaftlichkeit der geleisteten Vertriebsarbeit abzugeben. Naturgemäß kann einem solchen Urteil nie die Beweiskraft zugerechnet werden, wie das z.B. im Fertigungsbereich möglich ist. Auch bei völlig unveränderten Absatzbedingungen wirken auf die Vertriebskosten noch eine Vielzahl von Faktoren, die sich aus der unterschiedlichen Art der verkauften Erzeugnisse, der Zusammensetzung der Abnehmerschaft, der Auftragsgröße, der geographischen Absatzgebiete usw. ergeben. Marktbeobachtung, Marktanalyse und eine gut ausgebaute Vertriebsstatistik sind die geeigneten Instrumente, durch laufende Untersuchungen der Markt- und Absatzbedingungen, sowie durch den Vergleich von Auftragsgrößen, Kundenzusammensetzung,

Erzeugnisarten usw., Wechsellagen festzustellen, um von dieser Seite Einflüsse auf die Höhe der Vertriebskosten frühzeitig erkennen und berücksichtigen zu können.

Abgesehen von den hier aufgezeigten Schwierigkeiten, die letzten Endes darauf beruhen, daß nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen ein Urteil über die Höhe der Vertriebskosten abgegeben werden kann, besitzt die Kostenartenanalyse auch sonst nur wenig Aussagekraft. Sie liefert noch keine Einblicke in die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Vertriebsabteilungen, ihre Leistungen und Verfahren. Eine Analyse der Vertriebskosten nach Kostenarten ist nur dann ausreichend, wenn die Wirksamkeit einzelner Vertriebstätigkeiten nicht zur Debatte steht.

Durch diese Analysenart können lediglich die Kosten der Vertriebstätigkeit insgesamt festgestellt werden. Aber in der Regel genügt es nicht zu wissen, was ein Geschäft als Ganzes zu betreiben kostet, sondern man muß die Kosten der Durchführung spezieller Tätigkeiten oder der Erzielung besonderer Ergebnisse kennen. Man kann dem Vertriebsleiter sagen, daß die Kosten seiner Abteilung zu hoch sind. Eine derartige Feststellung ist keine große Hilfe für die Senkung der Kosten. Bevor sie gesenkt werden können, müssen sie bis zu einem Punkt analysiert werden, an dem man genau erfährt, welche Tätigkeiten zu kostspielig oder unproduktiv sind und wen die Verantwortung dafür trifft. Eine Analyse der Vertriebskosten nur nach Kostenarten wird diese Aufschlüsse aber nicht liefern können.

In unseren bisherigen Ausführungen hatten wir unterstellt, daß der Vertriebstätigkeit grundsätzlich eine Aufgabe obliegt, nämlich Absatz von Waren am Markt. Diese Aufgabe ist aber in Wirklichkeit keine einheitliche. Sie zerfällt in verschiedene Teilaufgaben, denen die bereits erwähnten Vertriebsfunktionen entsprechen. Nur in Ausnahmefällen werden diese Aufgaben zeitlich

gemeinsam anfallen. Die Kosten der Funktionen des Vertriebs finden nicht alle in der gleichen Periode ihren Niederschlag in dem Absatzvolumen. Das wird bereits deutlich bei der Abgabe eines Angebots, denn Kaufabschluß, Lieferung und Zahlungsabwicklung müssen nicht unbedingt mit dem Angebot zeitlich in eine Periode fallen. Das zeitliche Auseinanderfallen der Kosten der Vertriebsfunktionen mit der eigentlichen Vertriebsleistung kann sehr erheblich sein.

Nun ist aber auch in dem Fall, wo das Absatzvolumen einmal mit einer gewissen Berechtigung als Bezugsgröße für die Beurteilung der Vertriebskosten herangezogen werden kann, keine eindeutige Größe, da die Vertriebskosten der Periode in keiner unmittelbaren Beziehung zum Absatzvolumen der Periode stehen. Es ist deshalb stets zu überprüfen, inwieweit fest abgeschlossene Verkäufe bereits zur Auslieferung gelangten, ob Kaufabschlüssen Sukzessivlieferungsverträge zugrunde liegen, ob eingeleitete Vertriebsmaßnahmen bereits zur Auswirkung gelangten, oder ob der Erfolg dieser Maßnahmen erst über einen längeren Zeitraum erwartet werden kann. Auch bei völlig gleichbleibenden Absatzbedingungen kann deshalb das Absatzvolumen nur unter Beachtung dieser unterschiedlichen Einflüsse als Bestimmungsgrundlage für die Beurteilung der Vertriebskostenhöhe herangezogen werden.

Andere Voraussetzungen und andere Möglichkeiten bietet die Kostenstellenanalyse. Wie wir noch sehen werden, kann von einer Abhängigkeit der Vertriebskosten überhaupt nur in bezug auf die Leistung einzelner Kostenstellen gesprochen werden. HENZEL sagt hierzu:¹⁾ "Eine exakte Behandlung dieses Problems erscheint deswegen nur möglich, wenn diese Fragen für jede wichtige Kostenstelle und damit für jeden Verantwortungsbereich getrennt gelöst werden unter Berücksichtigung der Faktoren, die in der betreffenden Stelle auf die Kosten einwirken".

1) HENZEL, F.: a.a.O., S.35.

B. Die Analyse der Vertriebskosten nach Kostenstellen

I. Wesen, Zweck und Aufgaben

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, daß die Analyse der Vertriebskosten nach Kostenarten nur einige allgemeine Auskünfte für die Zwecke der Kostenüberwachung vermitteln kann. In manchen Fällen mag sie geeignet sein, schwache Stellen aufzuzeigen, sofern diese sehr ernsthafter Natur sind, und wenn es nicht darauf ankommt festzustellen, welche Stellen im einzelnen oder welche speziellen Tätigkeiten für die Höhe der aufgewendeten Kosten verantwortlich zu machen sind.

Für die Zwecke der Kostenkontrolle kommt es aber im besonderen auf den zuletzt genannten Tatbestand an. Seine Bedeutung ist ohne weiteres ersichtlich, denn wie sollte eine Lenkung der Vertriebsarbeit möglich sein, wenn man nicht genau weiß, welche Tätigkeiten zu kostspielig und unproduktiv sind und wen die Verantwortung hierfür trifft.

Der Kostenstellenanalyse fällt diese Aufgabe zu. GOLD¹⁾ weist z.B. darauf hin, daß sie aus dem vorhandenen Zahlenmaterial alles das herauszuholen hat, was zur Beurteilung des wirtschaftlichen Arbeitens der einzelnen Kostenstelle wesentlich ist, und was in bezug auf die Leistungen ausgesagt werden kann. Sie soll weiter dazu dienen, den verantwortlichen Leitern in knapper Form das Material in die Hand zu geben, was zur eingehenden wirtschaftlichen Beurteilung und als Vergleichsbasis für künftige anfallende Zahlen notwendig ist. Ebenso ist sie unerläßlich für Kostenplanungen. Denkt GOLD auch bei seinen Ausführungen hauptsächlich an den Fertigungsbereich, so gilt das Gesagte im gleichen Umfang für den Vertriebsbereich.

1) GOLD, Ernst-Adolf: "Analyse der Stellenkosten" Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1. Jg. 1949, S.17 u.18.

Die zweite Analyse, der die Vertriebskosten zu unterwerfen sind, ist deshalb die Analyse der Vertriebskosten nach dem Ort ihrer Entstehung oder dem Zweck des Wertverbrauchs. Ihre Aufgabe ist es, in Verbindung mit der bereits durchgeführten Kostenartengliederung, die Vertriebskosten nach den verursachenden Stellen zu erfassen und damit die Möglichkeit zu schaffen, jeden kleinsten Vertriebsaufwand nach seiner Art und der verbrauchenden Stelle zu analysieren. Als Mittel der Kostenkontrolle ist sie deshalb besonders wertvoll. Sie dient der Überwachung des gesamten Vertriebswesens, der Vertriebsabteilungen, der Arbeitsplätze und einzelner Tätigkeiten. Darüber hinaus bildet sie die Grundlage für die Analyse nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit, soweit es sich als notwendig erweist, die Kosten auch nach Warengattungen, Absatzgebieten, Vertriebswegen usw. zu analysieren.

II. Die Einrichtung der Vertriebskostenstellen

1. Grundlagen der Kostenstellengliederung

Grundvoraussetzung für die Kostenstellengliederung ist zuerst vollkommene Klarheit über die einzurichtenden Vertriebskostenstellen. Einen ersten Hinweis geben bereits die laufenden Aufzeichnungen über die Vertriebskosten, indem ebenso wie in der Fertigung die Kosten an ganz bestimmten Stellen und bei der Verwendung bestimmter Mittel entstehen. Die Kosten müssen deshalb an den Stellen erfaßt werden, an denen sie verursacht werden. Dabei sollte der Grundsatz herrschen, nicht eine riesige Organisation anzustreben, deren Durchführung dann an ihrer Größe und Unübersichtlichkeit scheitert. Große Betriebe mit einem komplizierten Verkaufsapparat, vielen Erzeugnissen, vielen Methoden, unterschiedlichen Verkaufsmethoden usw. werden eine weitgehende stellenmäßige Aufgliederung vornehmen müssen. Aber diese darf nicht soweit getrieben werden, daß die einzelnen

Kostenfelder zu klein werden. Es besteht sonst die Gefahr, daß die ermittelten Zahlen in ihrer Menge nur verwirren und für Vergleichszwecke zu niedrig werden.¹⁾

Über den Umfang der einzurichtenden Kostenstellen lassen sich keine allgemein gültigen Aussagen machen. Naturgemäß hängt die Kostenstelleneinrichtung ganz von der Größe und dem speziellen Aufbau der Vertriebsorganisation ab. Demgemäß können einzelne Kostenstellen je nach den betriebsindividuellen Erfordernissen zusammengezogen oder weiter unterteilt werden. Im Endeffekt ist eine Organisation zu schaffen, die auf der einen Seite alle für die Kostenüberwachung notwendigen Aufschlüsse vermittelt und auf der anderen Seite als nicht zu umfangreich oder nicht ausreichend anzusehen ist.

Bei der Einrichtung der Kostenstellen ist besonderer Wert darauf zu legen, durch die stellenmäßige Kostenerfassung das Verantwortungsbewußtsein der dort Beschäftigten zu fördern. Die Stelleneinteilung muß mit den Verantwortungsbereichen des Vertriebs übereinstimmen. Die Festlegung einzelner Verantwortungsbereiche verspricht ausgezeichnete Aufschlüsse im Hinblick auf die Kostenkontrolle der einzelnen Abteilungen, Verfahren und Tätigkeiten. Eine echte Kostenstellengliederung ist dann erreicht, "wenn Organisationseinheiten derart gebildet worden sind, daß ihre Kosten zusammen-gestellt und gemeldet werden können, um eine Bewertung der praktischen Leistung und auf die Verbesserung der praktischen Leistung abzielende Planungsmaßnahmen auszulösen."

1) WOLFF, Gerhard: "Industrielle Vertriebskostenrechnung", Technik und Wirtschaft, 29. Jg. 1929, Heft 12, S.332.

2) AILMAN, Harry B.: "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting", N.A.C.A. Bulletin, May 1950 S.1116.

Nicht zuletzt ist bei der Kostenstellengliederung darauf zu achten, daß die Möglichkeit einer einwandfreien Kontierung der Kostenbelege gewährleistet ist. Es wäre sinnlos die Kostenstellen einer weiteren Unterteilung zu unterziehen, wenn nicht auch die hierfür aufgewendeten Kosten genau und gerecht aufgeteilt werden können.¹⁾

Eine Abgrenzung der Kostenstellen in räumlicher Hinsicht ist nicht notwendig. Die Praxis zeigt jedoch, daß gerade beim industriellen Vertrieb für die wichtigsten Kostenstellen, wie z.B. Versandbüro, Fertiglager, Verkaufsbüro, Werbebüro, Zahlungsabwicklung usw., eine räumliche Zusammenfassung nebenher läuft. Ähnlich wie in der Fertigung kann deshalb auch im Vertrieb die Anordnung nach dem Verrichtungs- und Flußprinzip erfolgen, indem die Kostenstellen in der Reihenfolge der zu verrichtenden Arbeiten eingerichtet werden.

2. Die Kostenstellen des Vertriebes

a) Allgemeine Vertriebskostenstellen

Im Gegensatz zu der Gliederung der Kostenarten, die, wenn weit genug durchgeführt, Anspruch auf Allgemeingültigkeit erheben kann, steht die Kostenstellengliederung. Sie hängt naturgemäß ganz vom Aufbau der speziellen Vertriebsorganisation ab und kann deshalb nur beispielhaft wiedergegeben werden. Allerdings zeigt sich, wie das aus dem Untersuchungsbericht des Institutes für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigware in Nürnberg und des Referates für Vertriebsfragen beim RKW hervorgeht, daß ähnlich den Vertriebskostenarten auch die Vertriebskostenstellen bei Unternehmungen aller Art der Fertigwarenindustrie allgemein das gleiche Bild bieten. Der Grund für ein solches Verhalten liegt darin, "daß sich das industrielle Vertriebswesen grundsätzlich anders darstellt als das industrielle Produktionswesen

1) WILLE, Friedrich: "Plan- und Standardkostenrechnung", Essen 1952, S.25.

Während dort die Zwecke und die Erfordernisse der Produktion eine außerordentliche Mannigfaltigkeit, also von Produktionszweig zu Produktionszweig wechselnde Zusammensetzung aufweisen, ist bei dem industriellen Vertriebswesen, das immer den gleichen Zweck (nämlich Absatz von Waren am Markte) verfolgt, eine Gleichförmigkeit der grundlegenden Funktionen und auch im größeren Ausmaß eine Gleichartigkeit der einzelnen Erfordernisse erkennbar, die zur Erreichung des Vertriebszweckes erfüllt werden müssen."¹⁾

Dementsprechend erweisen sich die Vertriebskosten als der Niederschlag verschiedener Vertriebsfunktionen, die auseinander zu halten und gegeneinander abzugrenzen sind. Mit der Bildung funktionaler Kostenstellen wird der Vertrieb in Teilbereiche, Abteilungen und soweit erforderlich in Arbeitsplätze zerlegt. Folgen wir auch hier KÜSPERT, dann umfaßt der Begriff der Funktionen des Vertriebs alle Maßnahmen und Tätigkeiten, die notwendig sind, die erzeugten Güter am Markt abzusetzen. Um dieses Ziel zu erreichen, müssen die verschiedenartigsten Aufgaben erfüllt werden, wobei die Funktion die an eine Person oder an einen bestimmten Personenkreis gebundene Aufgabe ist, die in fortlaufender Arbeit ständig wiederholt wird. Die Art der hier entstehenden Kosten sind Funktionalkosten, wobei die Kostenstelle die durch eine Funktion entstehenden Kosten sammelt.²⁾

Als industrielle Vertriebsfunktionen lassen sich auf Grund der methodischen Erhebungsarbeiten folgende feststellen:

A. Grund- (Standard) Funktionen

Verkauf

Lieferung

Zahlungsabwicklung

1) und 2) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.28.

B. Zusatzfunktionen

(Kosten der Vorbereitung
und Sicherung des Absatzes)

Werbung

Vorratshaltung

Allgemeine Vertriebsverwaltung

Die Kosten der Grundfunktionen, die in der typischen Dreiteilung "Verkauf, Lieferung und Zahlungsabwicklung" bei jedem Geschäft anfallen, weist jeder Fertigwarenbetrieb auf. Sie können entsprechend der Organisation des Vertriebs und dem Bedürfnis nach einer mehr ins einzelne gehenden Aufgliederung noch weiter unterteilt werden.

Im Gegensatz zu den Kosten der Grundfunktionen, die bei jedem Geschäft anfallen, stehen die der zweiten Gruppe, Kosten der Zusatzfunktionen, die unabhängig vom einzelnen Verkaufsvorgang anfallen. Ihre Bedeutung ist je nach der Größe der Unternehmung und dem Aufbau der Vertriebsorganisation verschieden. Es ist z.B. möglich, daß einzelne Kostenstellen der Zusatzfunktionen überhaupt nicht vorhanden sind. Bei Betrieben, die nur gegen Auftrag arbeiten, erübrigt sich in der Regel die Haltung eines Fertigwarenlagers, wodurch die Kostenstelle Vorratshaltung entfällt. Die Kostenstelle "Allgemeine Vertriebsverwaltung" wird jedoch in jedem Falle vorhanden sein, da sie als verantwortliche Stelle für die Durchführung der Vertriebsaufgabe unerlässlich ist.

Es ist selbstverständlich, daß die hier wiedergegebene Kostenstellengliederung nur beispielhafter Natur sein kann. Sie ist im Einzelfalle an die spezielle Vertriebsorganisation anzupassen. Trotzdem ist sie von grundsätzlicher Bedeutung, da sie die allen Industriebetrieben gemeinsamen und typischen Merkmale

des Vertriebswesens berücksichtigt und dadurch ein aufschlußreiches Bild über den industriellen Vertrieb vermittelt.

b) Die speziellen Kostenstellen des Vertriebs

Für die Zwecke der Vertriebsüberwachung und der laufenden Kontrolle der Vertriebskosten ist es notwendig, die Einrichtung der Kostenstellen in engster Anpassung an die spezielle organisatorische Verfassung des Vertriebs vorzunehmen. Die Vertriebskostenstellen müssen immer Kostenstellen der einzelnen Unternehmung sein. Daher kann sich eine Liste derartiger Kostenstellen von derjenigen der elementaren Vertriebskostenstellen beträchtlich unterscheiden.

Im Einzelfall sind die Kostenstellen noch weiter aufzugliedern. Besondere Tätigkeiten, auf die beträchtlicher Wert gelegt wird, sind in der Kostenstellenunterteilung zu berücksichtigen. Beim Bestehen regionaler Verkaufsbüros, die neben dem Verkaufsbüro der Hauptniederlassung unterhalten werden, können z.B. die Verkaufskosten nach den Kosten der Zweigniederlassungen und den Kosten der Hauptniederlassung unterschieden werden. In bezug auf die Durchführung bestimmter Tätigkeiten ist eine weitere Aufteilung der Kosten nach Angebotsausarbeitung, Bestellungsbearbeitung und Verkaufsabschluß möglich, die sowohl für die Kosten der Haupt- als auch der Zweigniederlassungen anwendbar ist. Hält man es für Kontrollzwecke angebracht, in der Aufgliederung noch einen Schritt weiter zu gehen, läßt sich für das Angebot z.B. noch die Unterscheidung "durch persönlichen Besuch, auf schriftlichem Wege und telephonisch" treffen. Die folgende Abbildung zeigt eine derartige Kostenstellen-gliederung.

Kostenstelle Verkauf									
Kostenstellen	Hauptniederlssg.			Zweigniederlssg. A			Zweigniederlssg. B		
Kostenarten	Angebot	Kaufabschl.	Bestellungsbearb.	Angebot	Kaufabschl.	Bestellungsbearb.	Angebot	Kaufabschl.	Bestellungsbearb.
	Besuch schriftl. telefon.			Besuch schriftl. telefon.			Besuch schriftl. telefon.		

↓

Die Kostenstelle "Werbung und Absatzförderung" kann z.B. nach der Art der Werbung in eine Repräsentativ- und Erinnerungswerbung und Händler- und Konsumentenwerbung untergliedert werden. Oder man sieht in einer arbeitsmäßigen Aufgliederung das wesentliche Unterscheidungsmerkmal, was etwa einer Einteilung nach Werbeleitung, Werbeplanung und Werbegestaltung entspricht.

Die angeführten Beispiele mögen genügen um zu zeigen, unter welchen Gesichtspunkten die Einrichtung der Kostenstellen zu erfolgen hat. Erwähnt sei noch, daß unter den heutigen Verhältnissen regelmäßig eine Kostenstelle "Kundendienst" erforderlich ist, wie auch die Marktanalyse und Marktbeobachtung stärker hervortreten sind, die beide ursprünglich als eigene Vertriebsfunktionen nicht ausgegliedert, sondern in der allgemeinen Vertriebsverwaltung enthalten waren.

Es wurde bereits erwähnt, daß die Vertriebskostenstellen stets Kostenstellen der einzelnen Unternehmung sind. Eine für alle Betriebe gültige Stellengliederung läßt sich deshalb nicht aufstellen. Trotzdem zeigt sich, was insbesondere für alle industriellen Unternehmungen der Konsumgüter- und Fertigwarenindustrie zutrifft, eine grundsätzliche Gemeinsamkeit in den elementaren Hauptkostenstellen des Vertriebs. Die elementaren Hauptkostenstellen des industriellen Vertriebs können deshalb in den meisten Fällen als Grundlage für die Aufstellung eines Kostenstellenplanes herangezogen werden. Eine sich daran anschließende tiefergreifende Aufgliederung, wie sie für die Durchführung eingehender Kostenanalysen unerlässlich ist, muß dann in Anlehnung an die besonderen Bedürfnisse und die spezielle Vertriebsorganisation erfolgen.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit und einer vereinfachten Darstellung werden in dieser Arbeit sieben Hauptkostenstellen unterschieden. Die Auswahl, die nur beispielhaft sein kann, schlägt gewisse Grundtätigkeiten vor, die in einem bestimmten Ausmaß für alle Unternehmungen von Bedeutung sind.

Folgende Vertriebskostenstellen werden gebildet:

1. Verkauf
2. Werbung und Absatzförderung
3. Lieferung und Transport
4. Lagerhaltung
5. Zahlungsabwicklung
6. Vertriebsfinanzwesen
7. Allgemeine Vertriebsverwaltung.

Gegenüber der allgemeinen Kostenstellengliederung des Nürnberger Institutes für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigung und des Referates für Vertriebsfragen beim RKW besteht der wesentliche Unterschied darin, daß eine zusätzliche Kostenstelle "Vertriebsfinanzwesen" Berücksichtigung findet. Das geschieht

in teilweiser Anlehnung an amerikanische Gepflogenheiten, aber insbesondere im Hinblick auf eine spätere Analyse der Vertriebskosten nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit. Hierdurch werden bestimmte Aufwendungen, welche die finanzielle Sphäre des Vertriebs betreffen, wie Kassaskonti und Forderungsausfälle in einem Verantwortungsbereich zusammengefaßt. Das ist, wie schon auf den Seiten 35 ff. darauf hingewiesen wurde, von Bedeutung für die Betrachtung der Vertriebskosten unter dem Gesichtspunkt von Kundengruppen, Erzeugnisarten und Vertriebswegen.

III. Die Verrechnung der Vertriebskostenarten auf Vertriebskostenstellen

1. Die Kostenverteilung¹⁾

Der nächste Schritt bei der Kostenstellenanalyse ist die Verrechnung sämtlicher als Vertriebskosten erfaßter Kostenartenbeträge auf die Vertriebskostenstellen. Die Verteilung der Vertriebskosten erfolgt in der aus dem Betriebsabrechnungsbogen bekannten Art der Verrechnung angefallener Kostenarten auf eine oder mehrere Kostenstellen des Vertriebs. Hierfür bedient man sich am besten eines Kostenverteilungsplanes, der mit größter Sorgfalt aufzustellen ist und sämtliche Vertriebskostenarten mit den dazugehörigen Verteilungsanweisungen enthält.

Nur gewisse Kostenartenbeträge, wie z.B. Materialkosten für Verpackung, Frachtkosten usw., können den einzelnen Kostenstellen direkt belastet werden. Ein großer Teil der Vertriebskosten

1) Die folgenden Ausführungen erfolgen in teilweiser Anlehnung an eine von BRANDENBURG, Walther, in "Kostenrechnung und Betriebsabrechnung", Berlin-Frohnau und Neuwied 1952, S.47 f. wiedergegebene Systematik, jedoch unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse im Vertrieb.

verbleibt, der von den verschiedenen Kostenstellen gemeinsam verbraucht wird. Bei der Ausarbeitung des Kostenverteilungsplanes ist deshalb die Tatsache zu berücksichtigen, daß die Verteilung der Kostenarten unter verschiedenen Gesichtspunkten erfolgen kann. Die Möglichkeiten sind folgende:

Direkte Übernahme auf Kostenstellen

Verteilung auf Grund von Buchungsbelegen und
Entnahmescheinen

Verteilung mit Hilfe von Verteilungsschlüsseln.

Je tiefer die Vertriebskostenarten untergliedert sind, in um so größerem Umfang können einzelne Kostenarten auf die Vertriebskostenstellen direkt übernommen werden. Bereits bei der Erfassung der Vertriebskostenarten ist deshalb besonders der Umstand zu berücksichtigen, daß die Kostenarten soweit als möglich in ihre einzelnen Bestandteile zerlegt und keine zusammengesetzten Kostenarten gebildet werden. Um eine weitgehende direkte Zuteilung zu ermöglichen, sollten auf einem einzelnen Kostenartenkonto nur diejenigen Kosten stehen, die einer einzelnen Kostenstelle zurechenbar sind. Unterhält man z.B. ein Konto "Packmaterialien", kann über die Einordnung dieser Kostenart kein Zweifel bestehen, sofern die Herstellung der Versandpackung Aufgabe der Versandabteilung ist und diese Arbeiten von der ihr untergeordneten Stelle "Packerei" durchgeführt werden.

Bei einer großen Zahl von Kostenarten ist es nicht möglich, die Aufgliederung soweit vorzunehmen, daß in allen Fällen eine direkte Übernahme auf die Kostenstellen erreicht wird. Das ist der Fall, wenn die Kostenstellen weit untergliedert werden und wichtige Tätigkeiten einzelner Kostenstellen in der Einteilung Berücksichtigung finden.¹⁾ Gewisse Kostenarten enthalten Kosten, die zwei oder mehreren Stellen gemeinsam sind. Da sie aus rechnungstechnischen Gründen eine getrennte Behandlung in der Buchhaltung nicht erfahren, müssen sie für die Verteilung auf Kostenstellen noch weiter aufgespaltet werden.

1) Vergl. die Kostenstelleneinteilung S. 60

Die Aufgaben der Buchhaltung sind grundsätzlich anderer Art als die der Kostenrechnung. Deshalb ist es nicht möglich, alle Beträge direkt aus den Kostenartenkonten der Finanzbuchhaltung für die Vertriebsrechnung zu übernehmen. Letztere verlangt eine tiefere Gliederung nach anderen Gesichtspunkten, die eine mit durchschnittlichen Mitteln arbeitende Buchhaltung nicht leisten kann. Für einen Teil der Vertriebskosten erfolgt deshalb die Aufteilung auf Grund der buchhalterischen Kostenbelege.

Die Finanzbuchhaltung führt regelmäßig nur ein Konto "Reisekosten". Im Gegensatz dazu erfaßt die Vertriebskostenrechnung die einzelnen Zweigniederlassungen als Nebenstellen der Kostenstelle "eigentlicher Verkauf." Die Zweigniederlassungen, die die verschiedenen Verkaufsbezirke verteilt sind, mit eigenen Reisenden diese Gebiete bearbeiten, müssen deshalb mit den auf fallenden Anteilen an den Reisekosten belastet werden. Während die Buchhaltung die Reisekosten sämtlicher Bezirke in einer Summe erfaßt, erfolgt für die Vertriebsrechnung die Kostenaufteilung an Hand der von jedem Reisenden aufzustellenden Reisekostenabrechnungen. In der gleichen Weise ist die Aufteilung der Provisionen mit Hilfe der Provisionsabrechnungen möglich.

Ein ähnliches Beispiel bietet das Konto Fremdreparaturen. Die auf diesem Konto gesammelten Aufwendungen können auf Grund der Rechnungsbelege, die über Art und Umfang, sowie über den Ort der Reparaturen Auskunft geben, den einzelnen Stellen mit den auf sie entfallenden Anteilen belastet werden. Um die Gewähr zu haben, daß sämtliche Belege erfaßt wurden, sind die mit Hilfe der Buchungsbelege verteilten Summen laufend mit den entsprechenden Kostenartenkonten der Klasse 4 abzustimmen. Außerdem empfiehlt es sich, die Belege nach Bearbeitung im Vertriebskostenbüro mit einem bestimmten Ablegevermerk zu versehen, ohne den keine Ablage erfolgen darf.

Eine weitere Möglichkeit der Kostenverteilung ist die auf Grund von Entnahmescheinen. Gedacht ist an Entnahmescheine für

Instandhaltungsmaterialien, Reparatur- und Ersatzteile, Kleingeräte, Werkzeuge und ähnliches, wie sie etwa von der Lagerhaltung, der Versandabteilung, der Mustermacherei und dem Fuhrpark benötigt werden. Sämtliche Materialien werden nur gegen Entnahmescheine ausgehändigt, die für Kontrollzwecke von dem verantwortlichen Stellenleiter abzuzeichnen sind. Materialrückgaben erfolgen in analoger Weise gegen Materialrückgabescheine.

Die Umlage der Kosten für entnommene Materialien wird wie folgt durchgeführt: Am besten man sortiert die Entnahmescheine stellenweise, addiert die einzelnen Summen auf und belastet damit die jeweilige Kostenstelle. Um den Vergleich mit anderen Zeiträumen zu ermöglichen, ist es anzustreben mit Verrechnungspreisen zu arbeiten. Am Ende der Abrechnungsperiode werden die Materialentnahmescheine sämtlicher Kostenstellen mit der Lagerkartei abgestimmt, beziehungsweise müssen nach Berücksichtigung der Differenzen, die sich aus den Verrechnungspreisen ergeben, die Entnahmen mit den Belastungen der entsprechenden Konten der Kontenklasse 4 übereinstimmen.

Einen nicht unbedeutenden Kostenfaktor im Vertrieb stellen auch die Entnahmen für Schreib- und Büroverbrauchsstoffe dar. Materialentnahmescheine als Grundlage für die Kostenverteilung können deshalb auch hier ein wertvolles Hilfsmittel sein. Sie ermöglichen es, die verbrauchende Stelle mit dem auf sie fallenden Anteil zu belasten, wenn z.B. für alle Arten von Büromaterial ein zentrales Lager unterhalten wird und die Ausgabe nur gegen Entnahmescheine erfolgt. Die Verteilung der Summen geschieht in der gleichen Weise, wie sie bei den Entnahmen von Instandhaltungsmaterialien besprochen wurde. Dabei sei auch auf die ersparische Wirkung hingewiesen, die sicherlich zu Einsparungen im Verbrauch führt, wenn die Entnahmescheine vorher von dem verantwortlichen Leiter zu überprüfen sind.

Nicht alle Kostenartenbeträge können direkt oder auf der Grundlage von Buchungsbelegen und Entnahmescheinen verteilt werden.

Ein Teil wird stets verbleiben, der auf die Kostenstellen schlüsselmäßig umzulegen ist. Beispiele hierfür sind Kosten für Licht, Gas, Strom, Heizung, ferner Unfallumlagen für die Lohn- und Gehaltsempfänger, Firmenanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung, Versicherungsprämien usw. Sofern eine völlig einwandfreie und gerechte Aufteilung dieser Kostenarten überhaupt möglich ist, erfordert die jeweilige Bestimmung der Anteile einen größeren Organisations- und Kostenaufwand. In diesen Fällen empfiehlt es sich, die Verteilung schlüsselmäßig vorzunehmen.

Grundlage für die Ermittlung der Anteilsziffern sind Erfahrungssätze, die auf laufenden Beobachtungen, Untersuchungen, Stichproben u.a. Verfahren beruhen und sich als richtig erwiesen haben. So ist es z.B. üblich, den verbrauchten Heizungsampf schlüsselmäßig so umzulegen, daß der Gesamtverbrauch in ein Verhältnis zu den in den einzelnen Kostenstellen installierten Radiatoren gesetzt wird. Die gebildeten Verhältniszahlen bestimmen dann die Anteile der einzelnen Kostenstellen am Gesamtverbrauch. Ähnlich lassen sich auch Bezugsgrundlagen für Strom- und Gaskosten, Mietkosten, Versicherungskosten usw. finden. Sozialversicherungsanteile der Unternehmung können z.B. nach dem Verhältnis der Summe von Löhnen und Gehältern der einzelnen Kostenstellen an den Gesamtlohn- und Gehaltskosten bestimmt werden.

Obwohl im Vertrieb die Verhältnisse bei der Verteilung der Löhne und Gehälter ziemlich klar und eindeutig liegen, und in den meisten Fällen eine direkte Kostenverrechnung möglich ist, sei noch ein kurzes Wort der Gehalts- und Lohnverteilung gewidmet. Das erscheint schon deshalb angebracht, weil im Vertrieb nicht selten die personellen Aufwendungen 50 % und mehr der gesamten Vertriebskosten betragen.

Die Kostenstellengliederung im Vertrieb erfolgt regelmäßig in Anlehnung an die abteilungsmäßige Aufgliederung, z.B. in die Kostenstellen: Verkauf, Werbung, Versand, Lagerhaltung, Zahlungseinzug usw. Für die Verteilung der Vertriebsgehälter zeigt sich dabei eine weitere Regelmäßigkeit, indem in der Mehrzahl der Fälle die Beschäftigten einer Abteilung auch ausschließlich für diese tätig werden. Diese Beobachtung kann man fast immer in Unternehmungen machen, die zur Durchführung spezieller Vertriebstätigkeiten besondere Abteilungen gebildet haben.

Gewisse Gehaltskosten können jedoch nicht immer direkt verrechnet werden. Im wesentlichen handelt es sich um die Gehälter der leitenden Organe und des im Vertrieb tätigen Aufsichtspersonals. So sind z.B. die Gehaltsaufwendungen für den Leiter des Vertriebs auf sämtliche Vertriebskostenstellen umzulegen. Theoretisch ist die richtige Verteilungsgrundlage die von dem Vertriebsleiter auf die einzelnen Stellen verwendete Zeit und Mühe. Da sich diese aber niemals genau messen oder einwandfrei bestimmen lassen, es also schwierig oder sogar unmöglich ist, eine gewissenhafte Berechnung vorzunehmen, muß versucht werden, durch vernünftige Überlegungen wenigstens eine hinreichend gerechte Verteilung zu erreichen. Sie darf die eine Stelle nicht mit übermäßig hohen und die andere Stelle nicht mit zu niedrigen Kosten belasten.

Den Gehaltsverteilungen, besonders denen der leitenden Angestellten, bei denen eine scharfe Abgrenzung des Tätigkeitsbereiches nicht immer möglich ist, sind deshalb sehr sorgfältige und eingehende Überlegungen zugrunde zu legen. Einfacher liegen die Verhältnisse oft bei der Verteilung der Gehälter des im Vertrieb tätigen Aufsichtspersonals. Hier können die Aufsichtskosten, also die Gehaltskosten, z.B. im Verhältnis zur Zahl der beaufsichtigten Personen umgelegt werden.

Mengenmäßig gesehen sind die Gehaltskosten im Vertrieb von weit größerer Bedeutung als die Lohnkosten. Die Gehaltsempfänger überwiegen in ihrer Zahl gegenüber den Lohnempfängern. Sofern im Vertriebsbereich überhaupt Lohnkosten anfallen, beschränken sie sich im wesentlichen auf die Kostenstellen Transport und Auslieferung, Lagerhaltung und eventuell Mustermacherei.

Lohnkosten, die nicht ausschließlich für eine Kostenstelle anfallen, wie das z.B. bei Kraftfahrerlöhnen der Fall ist, wenn der Fuhrpark nicht allein für Vertriebszwecke eingesetzt wird, müssen anteilmäßig umgelegt werden. Lassen sich die Zeiten, die für die einzelnen Abteilungen in Ansatz zu bringen sind, nicht ohne weiteres bestimmen, werden zweckmäßigerweise Lohnscheine geführt. Diese sind von den einzelnen Arbeitern selbst auszufüllen unter Angabe der genauen Arbeitszeiten und der Kostenstelle, für welche sie tätig sind. Eine Überprüfung der Angaben ist dem entsprechenden Kostenstellenleiter vorbehalten.

Das gleiche gilt grundsätzlich für die Gemeinkostenlöhne, also die Löhne, die für Instandhaltungsarbeiten, Aufräumarbeiten, Putzarbeiten, für Hofarbeiter, Heizer, Pförtner usw. zu zahlen sind. Da ihre genaue Verteilung nicht oder nur unter größerem Kosten- und Organisationsaufwand durchführbar ist, empfiehlt es sich, den aus der Betriebsabrechnung als für den Vertrieb festgestellten Anteil zunächst in einer Summe zu übernehmen. Die weitere Verteilung auf die Vertriebskostenstellen ist eine Frage der Zweckmäßigkeit. Da die Analyse in erster Linie der Kontrolle der Vertriebstätigkeit dienen soll, gewinnt sie durch die Einbeziehung dieser Kostenarten nicht. Sie können deshalb als Restposten der Stelle "Allgemeine Vertriebsverwaltung" angesehen werden.

Die zeitliche und neutrale Abgrenzung der Vertriebskosten

Die Abrechnung der Vertriebskosten erfolgt für bestimmte Zeitechnitte, deren Länge sich nach dem jeweils verfolgten Zweck bestimmt. Sie kann monatlich, vierteljährlich, halbjährlich und ganzjährlich durchgeführt werden, oder der Zeitraum bestimmt sich nach anderen Gesichtspunkten. Für die Zwecke der laufenden Kostenkontrolle ist eine monatliche Abrechnung vorzuziehen, da bei längeren Zeiträumen Fehler und Verlustquellen nicht so schnell aufgedeckt werden können. Arbeitet z.B. eine Kostenstelle unwirtschaftlich und unrationell, so lassen sich bei monatlicher Abrechnung Fehler frühzeitiger erkennen und damit Verluste vermeiden, die sonst bei längeren Abrechnungsperioden noch über Monate hinaus wirksam bleiben.

Einige Kostenarten haben die Eigenart, regelmäßig und über einen längeren Zeitraum stoßweise aufzutreten, wie das bei den sogenannten Vor- und Nachleistungen der Fall ist.¹⁾ Handelt es sich um Vorleistungen, wie Vorauszahlungen für Umsatzsteuer, Prämienzahlungen für Sachversicherungen, Miet- und Pachtzahlungen usw., so sind diese, um eine gerechte Verteilung zu gewährleisten, in gleichmäßigen Anteilen auf die einzelnen Rechnungsabschnitte aufzuteilen.

Von besonderer Bedeutung ist die kurzfristige zeitliche Abgrenzung der Lohnkosten, wenn die Lohnabrechnung nicht monatlich, sondern wöchentlich oder vierzehntägig vorgenommen wird. Da bei wöchentlicher Lohnzahlung der zeitliche Kostenanfall nicht mit dem Kalendermonat übereinstimmt, muß der Ausgleich über ein Konto Lohnabgrenzung herbeigeführt werden. In der gleichen Weise hat die Abgrenzung der Löhne und Gehälter für Urlaube und Feiertage zu erfolgen, da die Zahlungen hierfür sich auf bestimmte Wochen und Monate sammelndrängen, aber aus Gründen

) Vergl. ZEIDLER, F.: a.a.O., S.237.

der richtigen Kostenverrechnung eine gleichmäßige Verteilung auf die einzelnen Rechnungsabschnitte notwendig ist.

Nachleistungen sind periodenfremde Aufwendungen, wenn sie Geschäftsvorfälle betreffen, die einem bereits abgeschlossenen Geschäftsjahr angehören. Es sind Posten, mit denen nicht oder nicht mehr gerechnet wurde, und für die aus diesem Grunde keine Rückstellungen gebildet wurden. In den meisten Fällen handelt es sich um Steuernachzahlungen, beispielsweise für Umsatzsteuer, oder Patent- und Lizenzkosten, Rechts- und Beratungsgebühren.

Periodenfremde Aufwendungen gehen nicht in die Kostenrechnung ein. Sie werden in der Kontenklasse 2 gebucht, die auch die entsprechenden periodenfremden Erträge aufnimmt.

Ebenfalls nicht in die Kostenrechnung gehen die betriebsfremden und außergewöhnlichen Aufwendungen ein. Betriebsfremde Aufwendungen stehen in keiner Beziehung zur Erstellung oder dem Vertrieb der Betriebsleistung und tragen deshalb keinen Kostencharakter. Dagegen können außergewöhnliche Aufwendungen zwar der Erstellung der Vertriebsleistung dienen, sie werden aber dadurch nicht zu Kosten. Ihre kostenmäßige Behandlung würde den "Normalcharakter" der Kostenrechnung stören, weshalb sie ebenso wie die periodenfremden und betriebsfremden Aufwendungen in der Kontenklasse 2 gebucht werden. Zu ihnen gehören Aufwendungen für die Gründung und Umwandlung von Vertriebsgesellschaften, Kapitalerhöhungen u.a.

Eine kostenmäßige Behandlung erfahren dagegen die kalkulatorischen Abschreibungen, kalkulatorischen Wagnisse (Vertriebswagnisse wie Forderungsverluste, Währungs- und Kursverluste) und kalkulatorischen Zinsen. Ihnen gegenüber stehen die buchmäßige Abschreibungen, die tatsächlichen Zinsaufwendungen und tatsächlich eingetretenen Wagnisverluste, die als sonstiger neutraler Aufwand in der Kontenklasse 2 ihre Behandlung erfahren.

Da diese Tatsachen aus der Praxis der Kostenrechnung bekannt sind und ihren Niederschlag in einer umfangreichen betriebswirtschaftlichen Literatur finden, mögen diese kurzen, mehr grundsätzlichen Hinweise genügen. Im Rahmen dieser Arbeit können nur am Rande und nur andeutungsweise die Probleme erörtert werden, die sich einmal aus der zeitlichen Abgrenzung der Kosten gegenüber den jeweiligen Rechnungsabschnitten ergeben und die aus der Trennung von Kosten und Aufwand zu einer gesonderten Behandlung von periodenfremden, betriebsfremden und außergewöhnlichen Aufwendungen führen. Das gilt auch für die kostenrechnerisch wichtigen Unterscheidungen der kalkulatorischen Abschreibungen, Zinsen und Einzelwagnisse, denen auf der Aufwandseite die buchhalterischen Abschreibungen, die tatsächlichen Zinsaufwendungen und eingetretenen Wagnisverluste gegenüberstehen.

IV. Die Durchführung der Kostenstellenanalyse

1. Grundlagen und Voraussetzungen

Die mit der Verrechnung der Kostenarten auf die Kostenstellen abgeschlossene Verteilung gibt für die Überwachung des Vertriebs die durch die einzelnen Kostenstellen verursachten Kosten wieder. Damit ist zunächst in grundsätzlicher Weise eine Übersicht über die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Stellen kennzeichnenden Kosten erreicht, die allerdings über die Wirtschaftlichkeit der Kostengestaltung noch wenig aussagt.

Es ist zweckmäßig und empfiehlt sich aus Gründen der Übersichtlichkeit, die Verteilung der Kostenarten so vorzunehmen, daß die Kostenartenbeträge für jede Kostenstelle getrennt ausgewiesen werden. Für kleinere und mittlere Betriebe mit einer noch

verhältnismäßig einfachen Vertriebsorganisation erfolgt die Durchführung der Analyse am besten auf einem Formblatt, das ähnlich dem Betriebsabrechnungsbogen für jede Kostenstelle sämtliche für die kostenmäßige Beurteilung notwendigen Daten bereithält.

Wie schon gesagt, liegt der Vorteil einer solchen tabellari-schen Erfassung in der Übersichtlichkeit. Sie ermöglicht einerseits die Gegenüberstellung der verschiedenen Kostenstellen und läßt erkennen, wie durch die unterschiedliche Inanspruchnahme der einzelnen Stellen des Vertriebs Kosten verschiedener Höhe verursacht werden. Außerdem erlaubt sie den Vergleich einzelner Kostenstellen zu verschiedenen Zeitpunkten, fügt man die Einzelblätter nach Ausfüllung aneinander. Auf diese Weise läßt sich dann sehr einfach das gesamte aufbereitete Bild der Kosten des Vertriebs überblicken.

Mit der Übernahme der Kostenarten auf die Kostenstellen ist die Möglichkeit geschaffen, jeden kleinsten Vertriebsaufwand nach seiner Art und der verursachenden Stelle zu bestimmen. Für Kontrollzwecke ist damit noch nicht viel erreicht, denn aus der Feststellung des tatsächlichen Kostenanfalls werden beträchtliche Erkenntnisse im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit der Kostengestaltung nicht offenbar. Die Feststellung des Istkostenverbrauchs zeigt nur die Änderungen gegenüber den Vorperioden an, erlaubt aber noch keine Einblicke in die erreichbaren Leistungsmöglichkeiten der einzelnen Kostenstellen, der angewendeten Verfahren und Tätigkeiten.

Die Kostenstellenanalyse erfüllt als Mittel des Kostenkontroll nur ihren Zweck, wenn es gelingt, Bezugsgrößen zu finden, die als Ausdruck der Kostenstellenleistung ein Urteil über die Höhe der Kosten erlauben. Es ist ohne weiteres zu erkennen, daß ein Urteil über die Höhe der Kosten nur abgegeben werden kann, wenn den Kosten Leistungen zugrunde liegen und zur Erstellung die

Leistungen bestimmte Kosten aufzuwenden sind. Der Wert der Leistung ist dann abhängig von den Kosten, die zur Leistungserstellung notwendig sind und ein Überschreiten oder Unterschreiten hier als angemessen oder normal vorgegebenen Kosten bedeutet entweder wirtschaftliche oder unwirtschaftliche Arbeitsleistung.

2. Die Auswahl von Bezugsgrößen als Ausdruck der Kostenstellenleistung

Die Problematik der Leistungsbestimmung im Vertriebsbereich kam bereits bei der Kostenartenanalyse deutlich zum Ausdruck. Um den in der Höhe unterschiedlichen Kostenanfall beurteilen zu können galt es eine Bezugsgröße zu suchen, die weit genug reichte, um einerseits auf die einzelnen Kostenarten und andererseits auf die gesamten Kosten des Vertriebs Anwendung zu finden. Bezugsgröße konnte nur die Leistung sein und zwar die eigentliche und letztgültige Vertriebsleistung, die, wie sich herausstellte, als im wesentlichen abstrakte Leistung konkret nicht zu erfassen war.

Die sich hieraus ergebenden Schwierigkeiten haben wir im einzelnen kennen-gelernt und auch gesehen, daß mit der Einführung des Absatzvolumens als konkrete Größe ein wesentlicher Fortschritt nicht erzielt wurde. Denn nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen konnte das Absatzvolumen als Maßstab für die Bestimmung der Vertriebsleistung herangezogen werden.

Aus diesem Grund gewinnt auch die Kostenstellenanalyse nicht an Aussagekraft, wenn der verschiedene Kostenanfall einzelner Stellen zunächst in Abhängigkeit vom Absatzvolumen gesehen wird. Zweifellos besteht hier wieder eine Beziehung, aber auch diese ist nicht eindeutig bestimmt, und es läßt sich nicht einwandfrei feststellen, inwieweit Änderungen in der Höhe der Vertriebskosten auf Schwankungen im Absatzvolumen zurückzuführen sind oder umgekehrt Schwankungen im Absatzvolumen auf Änderungen in den

Vertriebskosten. Denn weder die Vertriebskosten können als alleinige Ursache für die Umsatzgrößen gelten, noch weist das Absatzvolumen eine unmittelbare Beziehung zur Vertriebskostenhöhe auf.

In dieser schwierigen Lage zeigt sich durch die Bildung von Vertriebskostenstellen und einer Erfassung der Vertriebskosten nach diesen Gesichtspunkten eine völlig veränderte Situation. Schon an anderer Stelle wurde darauf hingewiesen, daß, obwohl die eigentliche Vertriebsleistung konkret nicht erfaßbar, diese doch Kosten verursacht, denen sehr konkrete Tätigkeiten zugrunde liegen.¹⁾ Es handelt sich hier um die Tätigkeiten einzelner Kostenstellen, die zur Erzielung der eigentlichen Vertriebsleistung erforderlich sind. Diese Tätigkeiten haben ähnlich denen im Fertigungsbereich weitgehend technischen Charakter. Sie stellen letzten Endes Hilfsleistungen dar, die sich kostenmäßig niederschlagen und daher auch kostenmäßig erfaßt werden können.

Abgesehen von der Tätigkeit der Reisenden, der im Außendienst stehenden Verkäufer, der Tätigkeit der Kraftfahrer, der Lagerarbeiter und des sonstigen Hilfspersonals, besteht die zu leistende Vertriebsarbeit zum überwiegenden Teil aus reiner Verwaltungsarbeit. Im wesentlichen handelt es sich dabei um Büroarbeiten, die ihren sichtbaren Ausdruck in den einzelnen Buchungen, Karteieintragungen, in der Ausfertigung von Briefen, Auftragsbestätigungen, Rechnungen, Versandanweisungen usw. finden. Je nach der bestehenden Vertriebsorganisation ist der Anteil der Verwaltungsarbeit an der gesamten Vertriebstätigkeit verschieden hoch. Aber wohl in jedem Fall ist der Anteil so bedeutend, daß er als Kostenfaktor besondere Beachtung verdient und für Zweck der Kostenkontrolle und Kostenüberwachung interessant genug erscheint.

Um zunächst bei der vom Vertrieb zu bewältigenden Büro- oder Verwaltungsarbeit zu bleiben, so besteht die nächste Aufgabe

1) Vergl. die Ausführungen Seite 48.

der Kostenstellenanalyse in der Auswahl geeigneter Bezugsgrößen, die als Maßstab der Kostenstellenleistung gelten können. Durch sie erfolgt die Bewertung der Leistung einzelner Kostenstellen oder einzelner in einer Kostenstelle zusammengefaßter Tätigkeiten. Für die Tätigkeit des Ausschreibens von Aufträgen kann z.B. der einzelne Auftrag als Leistungseinheit dienen, für die Rechnungsausstellung die einzelne Rechnung usw.

Obwohl es nicht möglich ist, so spezielle Bezugsgrößen wie diese für alle Kostenstellentätigkeiten zu verwenden, lassen sich doch für einen beträchtlichen Teil der Vertriebstätigkeiten zweckmäßige Leistungsmaßstäbe festsetzen. Nachstehend seien einige zusätzliche Beispiele von Kostenstellentätigkeiten und Leistungseinheiten aufgeführt, wie sie für die kaufmännischen Arbeiten im Vertriebsbereich ausgewählt werden können.

<u>Kostenstellentätigkeit</u>	<u>Leistungseinheit</u>
Ausschreiben von Aufträgen	Zahl der ausgeschriebenen Aufträge
Registrieren von Aufträgen	Zahl der registrierten Aufträge
Auftragsbestätigung	Zahl der Aufträge oder Auftragsbestätigungen
Beaufsichtigung der Auftragszusammenstellung	Zahl der Aufträge
Auftragskontrolle	Zahl der Aufträge
Rechnungsausstellung	Zahl der geschriebenen Rechnungen
Beaufsichtigung der Rechnungsausstellung	Zahl der Rechnungen
Rechnungskontrolle	Zahl der Rechnungen
Buchung von Kundenforderungen	Zahl der Buchungen
Buchung von Kundenzahlungen	Zahl der Buchungen
Ausstellen von Versandanweisungen, Frachtbriefen, Ladelisten etc.	Zahl der ausgestellten Versandanweisungen, Frachtbriefe, Ladelisten etc.
Mahnkorrespondenz	Zahl der Mahnschreiben
Allgemeine Aktenhaltung	Offenstehende Kundenkonten

Statistische Arbeiten und
tabellarische Erfassung von
Verkaufsunterlagen

Zahl der Aufträge oder Rechnun-
gen oder Eintragungen usw.

Verpacken, Wiegen, Freimachen
von Postpaketen

Zahl der Paketpostaufträge

u.ä.m.

Die angeführten Beispiele von Kostenstellentätigkeiten und Leistungseinheiten können keinen Anspruch auf Allgemeingültigkeit erheben. Je nach der Vertriebsorganisation und der Stelleneinteilung werden zweckmäßigere Einheiten zu bilden sein, die dem Aufgabenkreis und der verlangten Leistung entsprechen.

Die Leistungsmessung ist nur sinnvoll, wenn pro Leistungseinheit die arbeitsmäßigen Anforderungen stets gleich sind, bzw. bei an sich nicht immer arbeitsmäßiger Gleichheit der Leistung doch über einen längeren Zeitraum von einer Normalleistung pro Einheit gesprochen werden kann. Als Beispiel diene die Rechnungsausstellung.

Es ist wenig wahrscheinlich, daß innerhalb eines Monats alle auszufertigenden Rechnungen etwa die gleiche Anzahl Rechnungszeilen aufweisen, oder daß für alle anzustellenden Rechenoperationen etwa der gleiche Schwierigkeitsgrad besteht. Trotzdem kann man im großen und ganzen die Leistungsmenge sehr genau bestimmen, da sich gewöhnlich über einen längeren Zeitraum solcherlei Unterschiede weitgehend ausgleichen. Es läßt sich dann ohne weiteres feststellen, wieviele Rechnungen, Buchungen, Karteeintragungen, Mahnschreiben usw. von einer Arbeitskraft in einer bestimmten Zeitspanne erledigt werden können.

Bei der Leistungsmessung muß das Schwergewicht auf der quantitativen Erfassung der Leistung liegen. MAND¹⁾ weist z.B. darauf hin, daß in qualitativer Hinsicht natürlich ein Durchschnitt

1) MAND, Josef: "Die Bewertung der Arbeit in Betrieb und Büro" Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 3.Jg. 1951, Heft 7/8 S.449 ff.

verlangt wird, indem eine Rechnung sauber geschrieben und richtig sein muß. Für die Bewertung der Tätigkeit gilt die Vorstellung über eine Normalleistung, die es erlaubt in bezug auf die Arbeitsmenge Leistungseinheiten vorzugeben, die in einem bestimmten Zeitraum von jedem Mitarbeiter bei normaler geistiger und körperlicher Anstrengung zu erreichen sind.

Der nächste Schritt ist die Division der Kosten einer Tätigkeit durch die Zahl der nachgewiesenen Leistungseinheiten, um so den Kostensatz je Einheit zu erhalten. Abweichungen nach oben oder unten von der als normal vorgegebenen Leistungsmenge lassen sich auf diese Weise genau feststellen. Das öffnet den Weg zur Bildung von Standardkosten je Leistungseinheit und der Kostenkontrolle durch die Anwendung derartiger Standardwerte.

Im Gegensatz zu den Leistungen, die einer reinen Wiederholungstätigkeit entspringen und deren Leistungsinhalt konkret bestimmt ist, stehen die rein geistigen Leistungen. Sie können - wie es AULER vorschlägt - in mehr wiederholende Tätigkeiten und einmalige schöpferische Leistungen unterteilt werden. Nach ihm sind die ersteren trotz ihres Charakters als geistige Leistungen Zeitstudien zugänglich (z.B. Durchführung bestimmter Rechenoperationen, Ansagen von Mahnbriefen usw.), während es für die schöpferische Tätigkeit einmaliger Art keine Richtlinien und Vorlagen gibt. Sie sind Zeitstudien nicht zugänglich.¹⁾ Hieraus wird ersichtlich, daß nicht für alle Tätigkeiten im Vertriebsbereich eine Leistungsmessung möglich ist.

Bleiben wir zunächst noch bei der vom Vertrieb zu leistenden Verwaltungs- und Büroarbeit, ergeben sich die ersten Schwierigkeiten bei der Festlegung von Bezugsgrößen für die Kosten von

1) AULER, Wilhelm: "Die Plankostenrechnung in den Bereichen der Beschaffung und des Absatzes der industriellen Unternehmung." Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 3. Jg., Heft 7/8 S.417.

Kontrollstellen. Hier sei in erster Linie an die Aufwendungen für Löhne und Gehälter des Vertriebsaufsichtspersonals, der Abteilungsleiter und sonstiger Personen gedacht, deren Aufgabe es ist, die geleistete Arbeit zu überwachen und die für den reibungslosen Ablauf der Arbeiten notwendigen Anweisungen zu geben.

Für diese Tätigkeiten ist der Leistungsinhalt nicht mehr eindeutig bestimmt. Die Aufwendungen für das Vertriebsaufsichtspersonal sind abhängig von den an sie gestellten Kontrollanforderungen, also von der Leistungsmenge der ihnen untergeordneten Organe. Es erscheint deshalb zweckmäßig, für die Kosten der Kontrollstellen als Leistungseinheit diejenige Größe zu wählen, die ebenfalls für die zu überwachenden Stellen und Stellentätigkeiten Verwendung findet.

Mit der Festlegung einheitlicher Bezugsgrößen, sowohl für die Leistungen einzelner Kostenstellen, als auch für die Leistungen der Kontrollorgane, wird zweierlei erreicht. Erstens läßt sich jetzt der Wert der Leistung an den zu ihrer Erstellung aufgewendeten Kosten messen, und zweitens sind die Kontrollstellen besonders daran interessiert, daß die unter ihrer Beaufsichtigung stehenden Stellen auch die ihnen vorgegebenen Leistungen erreichen. Ein Überschreiten der für die Leistungseinheit veranschlagten Zeit bedeutet nicht nur höhere Kosten und damit wirtschaftlich schlechtere Arbeitsleistung der betreffenden Stellen, sondern beinhaltet gleichzeitig ein Urteil über den Wert der Leistung der Kontrollorgane.

Ein bedeutender Ausgabeposten der Kostenstelle Verkauf sind die Reisekosten. Oft ist es nicht einfach, eine geeignete Größe zu finden, welche die Schwankungen in der Tätigkeit der Reisenden, welche die Kostenabweichung verursachen, am besten mißt. In den meisten Fällen stellt man fest, daß die Abweichungen der Reisekosten der Verkäufer mit der Zahl der Besuche bei Kunden in einem engen und ursächlichen Zusammenhang stehen. Für Zwecke der

Kostenüberwachung kommt es deshalb darauf an, in einer für einen bestimmten Zeitraum festgelegten Anzahl von Kundenbesuchen die Leistungseinheit zu erkennen, indem für den einzelnen Besuch die Kosten veranschlagt und vorgegeben werden.¹⁾

Für die Kosten von Transportleistungen, wie Frachten, Expresgebühren, Rollgelder und dergleichen gilt im Grunde genommen dasselbe. Auch sie zeigen eine Abhängigkeit und zwar von Menge und Gewicht der versandten Einheiten, von der Erzeugnisart, dem Transportmittel und der Entfernung zum Bestimmungsort. Der unterschiedliche Kostenanfall dieser Kostenarten ist also in erster Linie darauf zurückzuführen, daß innerhalb zweier Vergleichszeiträume unterschiedliche Mengen über verschiedene Entfernungen versandt wurden und weniger darauf, daß etwa die Leistungen der mit der Durchführung der Transportleistungen betrauten Mitarbeiter schlechter geworden sind. Da es aber der Zweck der Kostenstellenanalyse ist, den Blick auf die Verantwortung und die Leistung von Personen zu lenken, kommt es für Kontrollzwecke darauf an zu überprüfen, inwieweit die wirtschaftlich vorteilhaftesten Transportwege und -mittel ausgenutzt wurden und die hierfür aufgewendeten Mittel gerechtfertigt sind.

Werden die Transportleistungen mit eigenen Kraftfahrzeugen durchgeführt, besteht die Möglichkeit, für die Kosten der Kostenstelle Transport Bezugsgrößen festzusetzen. Auf Grund von Erfahrungen und laufend angestellten Untersuchungen kann die Durchführung von Transportleistungen für Lastkraftwagen in Einheiten wie Tonnenkilometer, Zentnerkilometer usw. ausgedrückt werden oder für Personenfahrzeuge in gefahrenen Autokilometern oder Benutzungsstunden. Werden Transportleistungen wie Frachten, Rollgelder usw. den Käufern gesondert in Rechnung gestellt, interessieren diese Kostenarten für Kontrollzwecke nur wenig, zumindest solange nicht,

1) Auf S. 88 ff. wird die Durchführung der Kostenstellenanalyse an dem Beispiel der Reisekosten näher erläutert.

als der Versand nicht durch betriebseigene Organe, sondern durch die Bahn, Post, Spediteure usw. erfolgt. Umgekehrt ist es im Falle betriebseigener Spedition. Gelingt es hier durch wirtschaftlichen Einsatz des Fuhrparks und laufende Kostenüberwachung gegenüber den amtlichen Frachtsätzen Einsparungen zu erzielen, kann für die Unternehmung eine beträchtliche Rendite herausgewirtschaftet werden, zumal die Kunden regelmäßig mit den amtlichen Sätzen belastet werden.

Eine besondere Stellung unter den Vertriebskosten nehmen die Kosten der Werbung ein. Schon an anderer Stelle wurde darauf hingewiesen, daß nicht für alle Kostenstellen oder Kostentätigkeiten geeignete Beziehungswerte aufgestellt werden können. Das trifft in ganz besonderem Maße für die Kostenstelle Werbung zu. Werbearbeiten lassen sich nicht an der Zahl der angefertigten Entwürfe oder an der Zahl der Werbebriefe messen. Man wird deshalb darauf verzichten müssen und diese Kosten als weniger beeinflussbar und für bestimmte Zeiträume als im wesentlichen fix betrachten. Damit soll nicht gesagt sein, daß diese Kosten nicht in einer vernünftigen Übereinstimmung mit dem Vertriebsergebnis und dem durch die finanzielle Sphäre des Unternehmens gegebenen Spielraum stehen müssen. Sollen die Werbekosten vorausgeplant werden, muß das im Sinne eines Werbeetats oder einer Kostenbudgetierung erfolgen, nicht aber durch genaue Kostenvorgaben, denen man erwartete Leistungen zugrunde legt. Werbeplanung und Werbeerfolgskontrolle sind die geeigneten Instrumente, hier den günstigen Einsatz der Mittel zu gewährleisten.

Das soeben Gesagte gilt nicht ausschließlich für die Kostenstelle Werbung, sondern für alle Vertriebsstellen, deren Kosten sich nicht an bestimmten Bezugsgrößen messen lassen, wie z.B. Vertriebsleitung, Marktanalyse und Marktbeobachtung u.a. Auch hier muß man von der Vorstellung ausgehen, daß die Kosten dieser Tätigkeiten im großen und ganzen fix und deshalb nur wenig zu beeinflussen sind. Wie bei der Kostenstelle Werbung hat die Kostenplanung für diese Stellen im Sinne einer Kostenbudgetierung zu erfolgen.

3. Feste und veränderliche Vertriebskosten

Bei den bisherigen Ausführungen wurde darauf verzichtet, eine Unterscheidung der Vertriebskosten nach festen und veränderlichen Kostenarten vorzunehmen. Für die Wirtschaftlichkeit der Vertriebsarbeit ist der Einfluß der festen Vertriebskosten aber ebenso zu erkennen wie die Abhängigkeit der veränderlichen Kosten von verschiedenen Faktoren, wie der Leistung, den abgesetzten Mengen, dem Geldwert und anderen Größen.

Zu den veränderlichen Kosten des Vertriebes zählen diejenigen, die sich entweder in direkter Proportion oder in einem anderen nicht proportionalen Verhältnis (über- und unterproportional) zu Veränderungen im Volumen bewegen, im Grunde genommen zu Veränderungen des Volumens im Geldwert oder der Menge der abgesetzten Leistungen.

Abhängig von Veränderung im Geldwert sind die sogenannten wertbezogenen Vertriebskosten, auch vielfach Vertriebs-einzelkosten oder Sondereinzelkosten des Vertriebs genannt. Zu ihnen gehören Arbeitsentgelte, wenn sie in Form von Provisionen und dergleichen Vergütungen an Reisende, Vertreter und sonstige Verkaufsorgane gezahlt werden und zwar in Prozenten des jeweiligen Absatzwertes. Provisionen sind z.B. wertproportionale Vertriebskosten, wenn eine Erhöhung des Umsatzes um DM 1000.- ein proportionales Anwachsen der Provisionskosten um DM 50.- bedeutet bei einem einheitlichen Provisionssatz von jeweils 5 %. Zu den wertproportionalen Vertriebskosten zählen weiter die Umsatzsteuer, Ausfuhrzölle - sofern es sich um Wertzölle handelt - Transportversicherungen, nach dem Umsatzwert berechnete Abgaben an marktregelnde Verbände.

Für Zwecke der Kostenkontrolle sind diese Kostenarten von geringer Bedeutung, da sie einer direkten Einflußnahme der Unternehmer nicht unterliegen. Das gilt im besonderen Maße für die Umsatzsteuer, Zölle, Abgaben an marktregelnde Verbände und

Transportversicherungen, da diese Kosten bei jedem Umsatzgeschäft regelmäßig in ganz bestimmter Höhe anfallen. Auf die preispolitische Bedeutung dieser Belastungen soll hier nicht näher eingegangen werden. Sie sind in jedem Falle von dem Unternehmer aufzubringen, und nur durch generelle Kostensenkungen und damit verbundenen Preissenkungen kann preispolitisch ein gewisser Einfluß auf sie ausgeübt werden.

Die Eigenart dieser Kosten geht auch aus dem Umstand hervor, daß sie kalkulatorisch als Sondereinzelkosten des Vertriebs behandelt werden. Ihre Berechnung für den einzelnen Auftrag erfolgt gesondert, indem auf den als solchen bereits bekannten oder festgelegten Verkaufspreis diese Kosten als Sonderzuschläge verrechnet werden.

Mit diesen Beispielen sind die wichtigsten wertbezogenen Vertriebskosten genannt. Ihre Eigenart besteht darin, daß sie in der Regel in direkter Proportion zu Änderungen im Umsatzbewegen. Darüber hinaus ist aber die zweite Gruppe der Vertriebskosten für Kostenkontrollzwecke von weit größerer Bedeutung, deren Änderungen in einem Verhältnis zu der Menge und der damit hervorgerufenen Leistung stehen.

Für Zwecke der Kostenkontrolle kommt es darauf an, die Leistungen in Mengeneinheiten auszudrücken, um Schwankungen in der Tätigkeit, welche die Kostenabweichungen verursachen, feststellen zu können. Dabei kann eine solche Tätigkeit etwas anderes als Absatz schlechthin sein, d.h. sie muß nicht unbedingt ihren Ausdruck in dem Absatz bestimmter Mengen finden.

Ein typisches Beispiel für die veränderlichen Vertriebskosten, deren Änderungen in einem Verhältnis zu Menge und Leistung stehen, sind die Kosten der Aufgabengruppe Warenbehandlung.¹⁾

1) ZEIDLER, F.: a.a.O., S.240.

Sie entspringen der Tätigkeit des Zusammenstellens, des Verpackens und Versandfertigtmachens der Waren, sind also bewegliche Kosten der Kostenstelle Lagerung und Auslieferung. Die Kosten für die Verpackungsmaterialien, Verpackungsmittel und die Verpackungslöhne (Maschinenlöhne) sind z.B. veränderlich nach der Zahl und Menge der verpackten Erzeugnisse, aber auch nach der Art der Verpackung und der Art der Erzeugnisse. Der Anteil der veränderlichen Kosten im Vertrieb ist, gemessen an dem Anteil der festen Vertriebskosten, verhältnismäßig gering. Wichtige veränderliche Vertriebskostenarten sind neben den wertbezogenen Vertriebskosten vor allem die Materialkosten, die Transportkosten, die Reisekosten, wobei letztere zu Veränderungen in der Zahl der Kundenbesuche in Beziehung stehen.

Man behandelt bei der Kostenstellenanalyse die beweglichen Kosten vor allem deshalb, weil der Wert einer solchen Analyse, soll sie Kontrollzwecken dienen, von einer vernünftigen Übereinstimmung der Veränderungen von Leistungsmenge und Kosten abhängt. Das darf allerdings nicht bedeuten, daß man von den Kosten erwarten kann, ihre Abweichungen stehen voll und ganz im Einklang mit Änderungen in der Zahl der Leistungseinheiten. Soll eine solche Übereinstimmung erreicht werden, müssen die fixen Kosten herausgehalten werden. Das wird im Vertrieb nur in den seltensten Fällen möglich sein, denn bei dem großen Fixkostenanteil an den Gesamtvertriebskosten ist ihr Einfluß unverkennbar.

Zweifellos nehmen mit wachsendem Fixkostenanteil die Schwierigkeiten zu, die sich einer einwandfreien Kostenkontrolle und Kostenplanung entgegenstellen. Sie wird aber auch um so wichtiger und erfolgsversprechender, je mehr dieser Kostenbestandteil zum ausschlaggebenden Faktor wird. Nachstehend sei deshalb noch kurz auf die bedeutendsten fixen Vertriebskostenarten eingegangen.

Die festen oder fixen Kosten umfassen einen beachtlichen Anteil unter den Vertriebskosten. Feste Vertriebskosten sind diejenigen, die während eines festgelegten Zeitraumes die gleiche Höhe beibehalten, auch wenn wesentliche Veränderungen in dem Volumen der Tätigkeit eintreten. Mietkosten für Lagerräume sind z.B. feste Kosten der Kostenstelle Lagerhaltung, weil es sich hier um Aufwendungen handelt, die ohne Rücksicht auf das Ausmaß der jeweiligen Lagerhaltung und Lagerbeanspruchung in der gleichen Höhe weiterbestehen. Beispiele für weitere fixe Kostenarten sind: Abschreibungen, Sachversicherungen, Zinsen, Pachten, Löhne für Büroreinigung und Instandhaltung, Gehälter einschließlich des Anteils am Unternehmerlohn, wie überhaupt im Vertrieb die gesamten Kosten bestimmter Kostenstellen als im wesentlichen fest bezeichnet werden können. Beispiele hierfür sind die Kostenstellen Zahlungseinzug, Mahnwuchhaltung, Marktanalyse und Marktbeobachtung, sowie die allgemeine Vertriebsverwaltung.

Voraussetzung für eine solche Feststellung ist, daß sie unter dem Gesichtspunkt einer kurzfristigen Betrachtungsweise erfolgt. Über einen längeren Zeitraum sind die Kosten auch dieser Stellen nicht fest, da sie einer gewissen Kombination von Mitteln entspringen, die bei veränderten Bedingungen durch entsprechende organisatorische Maßnahmen den neuen Erfordernissen anzupassen ist. Bis zu diesem Zeitpunkt sind sie aber feste Kosten und müssen auch als solche betrachtet werden.

Das Wissen um das Wesen der fixen Kosten darf nicht dazu verleiten, sie als unabänderliche Kostenbestandteile hinzunehmen. Im Gegenteil, gerade die Erkenntnis, daß sie bei einer bestimmten Kombination von Mitteln und Kräften als Gesamtkosten eine unabänderliche Größe darstellen, muß dazu Veranlassung geben, ihnen erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken. Mit anderen Worten: Es muß überprüft werden, ob durch den Einsatz des Fixkostenkapitals auch tatsächlich die Leistungen hervorgebracht werden, die durch seinen Einsatz möglich sind. Es ist das gleiche Problem wie im Fertigungsbereich. Zwar können durch Vollauslastung

der Produktionskapazität die fixen Kosten als Gesamtkosten nicht gesenkt werden, jedoch ihr Anteil an den Kosten pro Stück oder Leistungseinheit. Der letztere Tatbestand ist aber für die Wirtschaftlichkeit der Fertigung und die Rentabilität der Unternehmung ausschlaggebend.

Für den Vertriebsbereich gilt grundsätzlich das gleiche, allerdings mit dem bedeutsamen Unterschied, daß hier in der Regel der größere Anteil an den fixen Kosten nicht in dem Einsatz von Sachaufwendungen, wie Maschinen und maschinellen Einrichtungen zum Ausdruck kommt, sondern in personellen Aufwendungen, die als Kosten in Form von Vertriebsgehältern, Soziallasten u.a. zu leisten sind.

Bei Vertriebsgehältern, dieser für Kontrollzwecke besonders wichtigen festen Kostenart, muß besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Man behandelt sie vor allem deshalb, weil durch sie wiederum die Aufmerksamkeit auf die Verantwortung und Leistung bestimmter Personen gelenkt wird. Zwar stehen die Aufwendungen für Gehälter über einen bestimmten Zeitraum fest, nicht aber die ihnen zugehörigen Leistungen. Anders liegen die Verhältnisse bei den fixen Aufwendungen für das Sachkapital, wo die Leistung zwangsläufig gegeben ist. Arbeitet ein Maschinenautomat, eine Presse, eine Stanze 10 Tage lang, kennt man das Ergebnis sehr genau. Kostet ein Lagerraum im Monat DM 500.- Miete, steht das Leistungäquivalent in der Überlassung des Lagerraumes für die Dauer eines Monats genau fest. Werden dagegen 10 Maschinenbuchhalter eingesetzt, so fehlt die Zwangsläufigkeit des Leistungsergebnisses, denn die menschliche Leistung ist nicht wie die Leistung einer Maschine eindeutig bestimmt.

Will man die Vertriebskosten kontrollieren, läßt es sich aber nicht umgehen Leistungen zu veranschlagen, die von einem Mitarbeiter, der ein bestimmtes festes Gehalt bezieht, verlangt werden können. Es sind also für die einzelnen Tätigkeiten

Leistungseinheiten zu bilden, wie das in dem vorangegangenen Abschnitt im einzelnen ausgeführt wurde.¹⁾ Das ist um so mehr notwendig, als die nur an die Zeit gebundenen Gehaltskosten geradezu künstlich zu fixen Kosten gemacht werden, im Gegensatz zu den Fertigungslöhnen, die als Akkord-, Stückakkord- oder Stücklöhne bewegliche, also von der Leistungsmenge abhängige Kosten darstellen.

Mit der Festlegung von Leistungseinheiten wird erreicht, daß die an sich festen Gehaltskosten für Zwecke der Kostenkontrolle in Abhängigkeit von bestimmten Leistungen gesehen werden können. Nicht beeinflußbar im Sinne der obigen Ausführungen sind dagegen alle diejenigen Kosten, die keiner Einflußnahme durch solche Personen unterliegen, deren Leistung gemessen wird. Die Reisenden, deren Leistung sich etwa an der Zahl der durchgeführten Kundenbesuche und der hierfür aufgewendeten Kosten messen läßt, haben keinen Einfluß auf den Anteil an den Verwaltungskosten, der etwa auf sie umgelegt wird. Ebenso unterliegen die Mietkosten, Abschreibungen für Einrichtungen und die Zinskosten für das eingesetzte Kapital keiner Beeinflussung der beispielsweise in der Mahnbuchhaltung eingesetzten Korrespondenten, auch wenn sie mit den auf ihre Kostenstelle entfallenden Anteilen belastet werden.

Wie schon verschiedentlich betont wurde, besteht die Aufgabe der Kostenstellenanalyse als Kostenkontrollmittel darin, die Kosten von Tätigkeiten zu messen, für die bestimmte Personen verantwortlich zu machen sind. Aus diesem Grund können die letztgenannten Kostenarten (Mieten, Linsen, Abschreibungen etc.) die ihrem Wesen nach Gemeinkosten darstellen, vernachlässigt werden. Diese Einschränkung hat nur Gültigkeit, solange es sich ausschließlich um Fragen der Kostenkontrolle im Sinne einer Leistungsmessung handelt. Besteht dagegen die Aufgabe der

1) Vergl. die Ausführungen Seite 73 ff.

analyse darin, eine vollständige Übersicht über die strukturelle Zusammensetzung der Vertriebskosten nach Kostenstellen zu vermitteln, müssen diese Gemeinkostenbeträge in die Analyse einbezogen werden. Das eigentliche Problem besteht dann im wesentlichen in der gerechten Verteilung auf die einzelnen Kostenstellen des Vertriebs. Für Kontrollzwecke sind sie von untergeordneter Bedeutung.

4. Veranschaulichung der Kostenstellenanalyse als Kostenkontrollmittel

An einem kurzen Beispiel möge die Verwendung der Kostenstellenanalyse klarer gemacht werden.

Auf Grund von Erfahrungen und laufend anstellten Untersuchungen über die Kundengewohnheiten, die zeitliche Aufeinanderfolge von Nachbestellungen, Konkurrenzgewohnheiten u.a.m. hält es eine Unternehmung für angebracht, ihre Kundschaft in einem regelmäßigen Turnus von 3 Monaten durch ihre Reisenden besuchen zu lassen. Sie weiß außerdem, daß in den in Frage kommenden ländlichen Bezirken von einem motorisierten Reisenden durchschnittlich etwa 10 Kunden an einem Tag besucht werden können. Bei 25 Arbeitstagen pro Monat kann also ein Reisender in 3 Monaten insgesamt 750 Kunden besuchen. Diesen Überlegungen zufolge teilt die betreffende Firma ihr Absatzgebiet in verschiedene Reisebezirke auf, um jeweils etwa 750 geographisch günstig verteilte Kunden durch einen Reisenden bearbeiten zu lassen. Städte und größere Ortschaften, die eine Häufung von Abnehmern aufweisen, sind aus diesen Bezirken ausgegliedert und werden durch andere Reisende bearbeitet. Nachdem die Touren-einteilung festgelegt, die Kilometerkosten der Kraftfahrzeuge bestimmt, die Gehaltskosten, Tages-spenssätze usw. ebenfalls eine bekannte Größe sind, kann durch die Division der geplanten Gesamtkosten eines Monats durch die Zahl der Leistungseinheiten (250 Kundenbesuche pro Monat) der Kostensatz je Leistungseinheit ermittelt werden.

Folgende einfache Veranschaulichung diene zur Erläuterung:

Angenommen eine Firma hat 4 Verkaufsgebiete, von denen jeder über einen eigenen Reisendenstab verfügt. Die Kosten je Leisteinheit sind für alle Kostenstellentätigkeiten aufgestellt worden einschließlich derjenigen, die hier besonders herausgegriffen sei, nämlich die Besuche der Reisenden bei voraussichtlichen Kunden. Die folgenden Kosten- und Leistungsgrößen wurden für einen Monat vorgegeben:

Verkaufsgebiet	Geplante Zahl von Besuchen	Standardkosten je Besuch	Geplante Gesamtkosten
A	6 000	DM 10.-	DM 60 000.-
B	4 000	DM 11.-	DM 44 000.-
C	10 000	DM 10,50	DM 105 000.-
D	7 000	DM 10,20	DM 71 400.-

Die tatsächlichen Zahlen zeigten folgendes Bild:

Verkaufsgebiet	Tatsächlich durchgeführte Besuche	Tatsächliche Kosten je Besuch	Tatsächliche Gesamtkosten
A	6 500	DM 10,50	DM 68 250.-
B	4 200	DM 10,60	DM 44 520.-
C	9 400	DM 10,50	DM 98 700.-
D	7 000	DM 11.-	DM 77 000.-

Eine Gegenüberstellung der geplanten Zahlen mit den tatsächlichen Zahlen ermöglicht es der Vertriebsleitung, eine Bewertung der Kostenstellentätigkeit in jedem Verkaufsgebiet vorzunehmen. Aus Gründen einer gedrängten Darstellung sind die Zahlen der durchgeführten Kundenbesuche und der hierfür

aufgewendeten Kosten jeweils für die Reisenden eines Verkaufsgebietes zusammengefaßt, so daß in diesem Beispiel ein Vergleich von Kosten und Leistungen der Reisenden verschiedener Gebiete erfolgt. In Einzelfällen kann es aber zunächst zweckmäßig sein, auf eine gebietsmäßige Zusammenfassung zu verzichten, um eine Bewertung der Leistung einzelner Reisenden vornehmen zu können.

Aus dem Vergleich wird ersichtlich, daß im Gebiet A die tatsächliche Anzahl der Besuche die geplante Anzahl überstieg. Unter Zugrundelegung der Standardkosten von DM 10.- je Besuch hätten die Gesamtkosten DM 65 000.- betragen dürfen. Tatsächlich betrugen sie DM 68 250.- oder DM 10,50 je Besuch. An den Kosten gemessen entstand ein Leistungsverlust von DM 0,50 pro Besuch. Noch ernster ist die Situation im Gebiet D. Hier wurden zwar die geplante Anzahl Besuche durchgeführt, jedoch unter einem erhöhten Kostenaufwand von DM 0,80 pro Besuch, was einer Gesamtkostenenerhöhung von DM 5 600.- entspricht. Im Gebiet C erfolgten zwar die Besuche genau zu dem vorgegebenen Kostensatz, also zu DM 10,50 pro Besuch, jedoch lag die tatsächliche Besuchszahl um 600 Einheiten unter der geplanten, eine Abweichung, für die der Vertriebsleitung eine ausreichende Erklärung abgegeben werden muß. Vordringlich ist eine Untersuchung der Reisendentätigkeit in den Gebieten A und D, um die Ursachen der Kostenenerhöhung einwandfrei ergründen und etwaige Abhilfemaßnahmen sofort einleiten zu können. Zeigt sich, daß die Abweichungen begründet sind und bei wirtschaftlichem Einsatz der Reisenden die geplanten Kosten nicht erreicht werden können, müssen, um zu einem gerechten Urteil zu gelangen, für künftige Vergleiche die Kostenvorgaben geändert werden. In dem Gebiet B erzielte die Unternehmung schließlich einen Leistungsgewinn. Zwar wurden in diesem Fall die geplanten Gesamtkosten überschritten, jedoch als Folge einer erhöhten Besuchsleistung, indem 200 Besuche

mehr durchgeführt wurden bei einer damit gleichlaufenden Senkung der Kosten pro Besuch von DM 11.- auf DM 10,60.¹⁾

Es versteht sich von selbst, daß durch die Festlegung einer Norm für die Anzahl der Kundenbesuche nicht der Fall eintreten darf, daß der einzelne Reisende nun unter allen Umständen versuchen wird, die ihm vorgegebene Besuchszahl zu überschreiten evtl. auf Kosten der Intensität des Verkaufsgesprächs und des davon abhängenden Verkaufserfolges. Dieser Umstand ist deshalb bei der Festsetzung der Leistungseinheiten besonders zu berücksichtigen und auch bei der Auswertung der Ergebnisse stets heranzuziehen. Wenn sich auch letzten Endes der Wert eines Verkäufers nur an seinen Verkaufserfolgen messen läßt, so muß doch darüber hinaus auch von ihm eine bestimmte quantitative Arbeitsleistung verlangt werden. Denn ein Reisender, der mit hervorragenden verkäuferischen Eigenschaften ausgestattet ist, der es aber auf Grund seines Wissens um seine Verkaufserfolge und vielleicht auch aus einer ihm eigenen Trägheit mit der täglich durchzuführenden Anzahl von Besuchen nicht so genau nimmt, wird für die betreffende Firma an Wert noch gewinnen, wenn durch die Vorgabe von Leistungseinheiten seine Arbeitsleistung auch mengenmäßig gesteigert werden kann.

Mit dieser recht einfachen Veranschaulichung sollte die Verwendung der Kostenstellenanalyse als Kostenkontrollmittel klarer gemacht werden. Es sollte gezeigt werden, wie durch die Gegenüberstellung der für eine erwartete Leistung vorausberechneten Kosten mit den Kosten der tatsächlichen Leistung ein empfindsames Organ geschaffen wird, welches Abweichungen sofort feststellt und auf die Stellen hinweist, die einer kritischen Überprüfung bedürfen.

1) Ein ähnliches Beispiel geben J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.22 ff., welches für die hier wiedergegebene Darstellung herangezogen wurde.

Zurückkommend auf die Ausführungen im vorangegangenen Abschnitt muß daran erinnert werden, daß die aufgestellten Kosten sowohl bewegliche als auch fixe Kosten enthalten. Würden nur bewegliche Kosten Berücksichtigung finden und ist der Grad ihrer Veränderlichkeit bekannt, müssen Abweichungen in den Kosten im Einklang mit der Differenz in den Leistungseinheiten stehen. Als Beispiel diene die Kostenstellentätigkeit "Ausschreiben von Rechnungen". Es werden nur bewegliche Kosten berücksichtigt, wobei hier angenommen sei, daß die Entlohnung pro Stück der ausgefertigten Rechnungen erfolgt. Die Leistungsmenge für einen Monat ist vorausbestimmt, ebenfalls die hierfür aufzuwendenden Kosten. Am Monatsende zeigt sich, daß die vorausgeplante Menge nicht erreicht wurde, die Abweichungen in der Leistungsmenge aber in Übereinstimmung mit den gesunkenen Kosten stehen. Eine daraufhin angestellte Überprüfung kann zu folgenden Ergebnissen führen: Infolge Auftragsrückgang wurden in dem betreffenden Monat weniger Rechnungen ausgeschrieben. Die Leistung der mit dem Ausschreiben der Rechnungen betrauten Personen ist also nicht schlechter geworden, da im gleichen Umfang weniger Kosten verbraucht wurden. Es handelt sich also hier um eine Abweichung, die auf dem Produktionsbereich projiziert, einer Beschäftigungsabweichung entspricht. Dagegen würde keine Beschäftigungsabweichung vorliegen, wenn bei geplantem Auftragseingang infolge Vernachlässigung in der Beaufsichtigung oder aus anderen, in den betreffenden Personen liegenden Ursachen, die Leistungsvorgaben nicht erreicht wurden. Hier müssen dann die entsprechenden Abhilfemaßnahmen eingeleitet werden. Wird die vorgegebene Leistungsmenge erreicht, jedoch unter größerem Kostenaufwand als vorgesehen - z.B. größerer Materialverbrauch - liegt eine Verbrauchsabweichung vor. Die Verbrauchsabweichung bestimmt den Erfolg der Wirtschaftlichkeit, der im letzteren Fall ein negativer ist, da mehr Kosten verbraucht wurden als bei wirtschaftlicher Arbeitsweise aufzuwenden gewesen wären. Werden dagegen bei Erreichung der Leistung die Kostenvorgaben unterschritten, liegt ein Wirtschaftlichkeitserfolg vor, indem

durch wirtschaftliche Arbeitsweise, Kosten eingespart wurden.

Werden die fixen Kosten in die Analyse einbezogen, muß ihr Anteil an den für die Leistungsmenge vorgegebenen Kosten genau bekannt sein. Es muß daher für die Aufteilung der Kosten in fixe und variable Bestandteile Vorsorge getroffen werden. Das bereitet keine Schwierigkeiten, wenn schon bei der Kostenartengliederung hierauf durch entsprechende Untergliederung der Kostenarten Rücksicht genommen wird. Da bei der Einbeziehung der fixen Kosten Änderungen in der Leistungsmenge nicht mehr in direkter Übereinstimmung mit Änderungen in den Kosten stehen, läßt sich durch die Kenntnis der genauen Zusammenhänge ihr Einfluß ausschalten, bzw. bei der Beurteilung von Kosten und Leistung berücksichtigen.

Die Art der Durchführung der Stellenanalyse wird deshalb durch die Einbeziehung fester Kostenbestandteile nicht berührt. Der Vergleich der tatsächlichen Kosten mit den für die Leistungsmenge vorgegebenen Kosten ergibt wieder die gesamte Kostenabweichung, die auf die gleichen Ursachen zurückgeführt werden kann: Erstens auf die Beschäftigungsabweichung, in der Regel als Folge veränderter Marktgegebenheiten und zweitens auf die Verbrauchsabweichung, welche den Erfolg der Wirtschaftlichkeit bestimmt. Der Wirtschaftlichkeitserfolg ist positiv, wenn der Verbrauch an Mitteln und Kräften sparsamer als vorgesehen war; er ist negativ, wenn durch unwirtschaftliche Arbeitsweise die Kostenvorgaben nicht erreicht wurden.

5. Plankostenrechnung im Vertriebsbereich

Die vorangegangenen Ausführungen mögen den Eindruck erwecken, daß hier der Versuch unternommen wurde, die Plankostenrechnung a. ? den Vertriebsbereich anzuwenden. Das ist nicht der Fall.

Zwar wurden in Erkenntnis der Tatsache, daß die Kostenplanung und der Soll-Ist-Vergleich ein besonders erfolgversprechendes und zuverlässiges Instrument der Kostenkontrolle darstellen, aus der Plankostenrechnung gewisse Prinzipien und Praktiken übernommen, und soweit das mit Erfolg möglich war. auch auf den Vertriebsbereich ausgedehnt.

Die Anwendung der Plankostenrechnung auf den Vertriebsbereich etwa in der Weise, wie sie aus dem Fertigungsbereich bekannt ist, dürfte wohl nicht nur außerordentlich schwierig, sondern überhaupt unmöglich sein. Das scheint schon aus dem Umstand hervorzugehen, daß in der Literatur die Kostenplanung im Vertrieb nur einen sehr untergeordneten Platz einnimmt und Betrachtungen darüber zumeist nur dann angestellt werden, wenn in einem anderen Zusammenhang von diesen oder ähnlichen Problemen die Rede ist.

Der Grund für ein solches Verhalten ist zunächst darin zu suchen, daß sich die Fertigung durch ihren weitgehend technischen Charakter und der damit gegebenen Meßbarkeit der Leistung allen Fragen der Kostenplanung unmittelbar anbietet. Im Fertigungsbereich ist die Leistung bestimmt und in der erzeugten Menge, bzw. in dem einzelnen Stück eindeutig zu erkennen. Ebenso ist der für die Erstellung der Fertigungsleistung notwendige Einsatz an Kräften und Mitteln eine bekannte Größe.

Ein anderes Bild zeigt die Situation im Vertrieb. Sie ist dadurch gekennzeichnet, daß gerade in diesen Bereich die Dynamik des Wirtschaftsablaufes in voller Stärke eindringt. Das wurde bereits ersichtlich bei der Bestimmung der Vertriebsleistung, die als solche konkret nicht erfaßt werden konnte. Hierin liegt der eigentliche Grund, daß die Anwendung der Plankostenrechnung im Vertriebsbereich nur beschränkt möglich ist. Sie ist gewissen Kostenstellen und Kostenstellentätigkeiten vorbehalten, vornehmlich denen, deren Leistungsmenge sich quantitativ

bestimmen läßt. Auf alle anderen Vertriebstätigkeiten kann sie nicht oder in nur sehr unbefriedigender Weise Anwendung finden.

Als Folge der engen Marktverbundenheit des Vertriebswesens ergibt sich eine weitere Schwierigkeit daraus, daß sich der Beschäftigungsgrad nicht ohne weiteres festlegen läßt. In der Fertigung hat der Beschäftigungsgrad weitgehend technischen Charakter. Er ist durch die Leistungsmenge bestimmt und kann vorausgeplant werden. Schwankungen die darüber hinaus kurzfristig auftreten, können durch Produktion auf Lager ausgeglichen werden. Im Vertrieb dagegen ist der Beschäftigungsgrad ausschließlich von den Marktverhältnissen abhängig. Außerdem ist er nicht immer für alle Kostenstellen einheitlich, sondern er weist je nach den Absatzbedingungen, der Zahl und Größe der Aufträge, der abgesetzten Erzeugnisart usw. für die einzelnen Kostenstellen eine unterschiedliche Größe auf. Es kann z.B. der Fall eintreten, daß in Zeiten schwieriger Absatzverhältnisse, trotz verstärktem Einsatz von Reisenden und Verkäufern ein Auftragsrückgang unvermeidbar ist. Das bedeutet, daß in der eigentlichen Verkaufsabteilung der Beschäftigungsgrad steigt, während in den Abteilungen, die sich mit der Auftragsbearbeitung befassen, ein sinkender Beschäftigungsgrad zu beobachten ist.

Da es für die erfolgreiche Durchführung der Plankostenrechnung darauf ankommt, den zukünftigen Beschäftigungsgrad vorauszusagen, wird auch hier ersichtlich, wie außerordentlich schwierig es ist, die Methoden der Plankostenrechnung auf den Vertriebsbereich übertragen zu wollen.

Die Feststellung des Istkostenverbrauchs zeigt nur die Änderungen gegenüber den Vorperioden an. Ihr Vergleich ist deshalb für die Messung der Wirtschaftlichkeit nur wenig geeignet. Das gilt im gleichen Maße für den Fertigungsbereich wie für

den Vertriebsbereich. Aus diesem Grund wird man trotz der hier gemachten Einwände versuchen müssen, die Vertriebskosten im Rahmen der vorhandenen Möglichkeiten zu veranschlagen und ihnen bestimmte Leistungen vorzugeben. Das kann zwar nicht im Sinne einer strengen Plankostenrechnung geschehen, jedoch in der hier vorgeschlagenen Weise, indem gewisse Grundprinzipien auch für den Vertriebsbereich nutzbar gemacht werden.

C. Die Analyse der Vertriebskosten
nach der Art des Ansatzes der
Vertriebsarbeit ¹⁾

I. Wesen, Zweck und Aufgaben

Sowohl die Analyse der Vertriebskosten nach Kostenarten als nach Kostenstellen zeigte, daß im Vertrieb auf die Kosten nicht nur innerbetriebliche Kräfte wirken, sondern darüber hinaus auch aus dem Absatzmarkt, die auf Kosten, Leistung und Ergebnis der Vertriebsarbeit einen wesentlichen Einfluß ausüben. Die Kenntnis dieser Zusammenhänge ist von entscheidender Bedeutung für die Beurteilung der Vertriebskosten und wirft ein bezeichnendes Licht auf die Eigenart dieser Kosten.

Die bisherige Betrachtung der Vertriebskosten allein unter dem Gesichtspunkt der Bildung von Kostenarten und Kostenstellen

-
- 1) Die nachfolgenden Ausführungen erfolgen in Anlehnung an amerikanische und englische Forschungsergebnisse auf diesem Gebiet. Insbesondere wurden zur Bearbeitung folgende Werke herangezogen:

J. BROOKS HECKERT u. Robert B. MINER: "Distribution Costs", New York 1953.

Charles H. SEVIN: "Distribution Cost Analysis", United States Department of Commerce, Washington 1946.

Charles H. SEVIN: "How Manufacturers reduce their Distribution Costs", United States Department of Commerce, Washington 1946.

H.F. TAGGART: "Distribution Cost Accounting for Wholesale Domestic Commerce Series No. 106, 1939.

John A. BECKETT: "The Art and the Science of Distribution Costing", N.A.C.A. Bulletin, April 1951, sowie weitere verschiedene Vertriebskostenstudien der National Association of Cost Accountants (N.A.C.A. Bulletins).

ermöglicht zwar wertvolle Aufschlüsse im Hinblick auf die Kostenkontrolle und erlaubt auf diese Weise die Überwachung der Vertriebsarbeit in den einzelnen Abteilungen und Arbeitsplätzen. Für die Lenkung der Vertriebsarbeit auf die ertragreichsten Geschäfte ist damit nur wenig erreicht, denn die Wirtschaftlichkeit im Vertrieb wird nicht dadurch gewährleistet, daß der einzelne Arbeiter, der Angestellte und jede Abteilung rationell und mit dem geringstmöglichen Kostenaufwand arbeitet. Vielmehr ist das Ergebnis ihrer Leistung noch von verschiedenen Einflüssen abhängig, die, um nur die wichtigsten zu nennen, aus

- a) den Absatzgebieten,
- b) der Art der abzusetzenden Erzeugnisse,
- c) den Vertriebswegen,
- d) der Art der Abnehmer,
- e) der Größe und Zahl der Aufträge

herrühren.

Ein Urteil über die Höhe der Vertriebskosten und die Wirtschaftlichkeit der geleisteten Vertriebsarbeit läßt sich nur bilden, wenn man diese Faktoren in seine Betrachtungen einbezieht.

HUNDHAUSEN ¹⁾ weist besonders darauf hin, daß es hier um absatzpolitische Entscheidungen geht, die allein von der obersten Leitung der Unternehmung zu treffen und von größter Bedeutung für die Gestaltung der Vertriebskosten sind. Diese Entscheidungen können, so sagt HUNDHAUSEN, aus zwei Prinzipien heraus getroffen werden. Unter dem ersten Prinzip, das er als das der vollständigen Markterfassung bezeichnet, versteht er das Bestreben, jede Art von Abnehmern zu gewinnen, jeden Vertriebsweg zu benutzen, jedes geographische Gebiet zu erobern und alle verlangten Waren zu liefern. Demgegenüber steht das Prinzip der selektiven Markterfassung, welches durch das Bestreben gekennzeichnet ist,

1) HUNDHAUSEN, Carl: "Die Vertriebskosten als Problem der Industrie", Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Jg. 1953 Heft 11, S.521 ff.

aus der großen Zahl der Abnehmer nur diejenigen auszuwählen, die nach Auftragsgröße, Warenzusammensetzung, Vertriebsweg, Absatzentfernung u.a. einen gewinnbringenden Umsatz gewährleisten.

Für HUNDHAUSEN und für die hier vertretene Auffassung ist das Prinzip der selektiven Markterfassung maßgebend, und nur unter Einbeziehung dieser Gesichtspunkte läßt sich entscheiden, ob die Vertriebskosten als zu hoch oder als vertretbar anzusehen sind.

Mit anderen Worten bedeutet das: Die Vertriebsarbeit wird, selbst wenn sie intensiv und rationell erfolgt, unproduktiv sein, solange es nicht gelingt, sie auf die gewinnbringendsten Geschäfte zu lenken. Die Vertriebskostenanalyse muß also bis zu einem Punkt weitergeführt werden, der anzeigt, auf welche Geschäftsabschnitte die Vertriebsarbeit anzusetzen ist. Das ist notwendig, um die Kosten des Vertriebs in ein vernünftiges Verhältnis zu den erzielten Ergebnissen zu bringen, beziehungsweise um die zu leistende Vertriebsarbeit den Verkaufsmöglichkeiten anzupassen.

Kosten und Erträge in das richtige Gleichgewicht zu bringen, darin besteht die eigentliche Aufgabe der Analyse der Vertriebskosten nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit. Ihrer Bedeutung nach müßte sie an erster Stelle stehen, denn sie bietet bei weitem die größten Möglichkeiten kostensenkende Maßnahmen einzuleiten. Die absolute Höhe der Vertriebskosten ist dabei weniger entscheidend, sondern es kommt darauf an, die Vertriebskosten pro verkaufte Einheit zu reduzieren.

II. Die Arten der Vertriebskostenanalyse nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit

Die Durchführung der Analyse nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit kann in zahlreichen Abarten erfolgen. Allen Analysenarten ist dabei gemeinsam, daß das angewendete Analysenverfahren in seinen Grundprinzipien stets das gleiche bleibt. Dieses Verfahren besteht im wesentlichen darin, die angefallenen Vertriebskosten auf die einzelnen Kundenklassen, die Erzeugnis-klassen, die Absatzgebiete oder auch nach anderen Gesichtspunkten der Analyse umzulegen. Einer Zusammenstellung von J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER ¹⁾ sind die nachfolgend wiedergegebenen wichtigsten Analysenarten entnommen.

1. Nach Absatzgebieten
2. Nach Waren
3. Nach Vertriebswegen
4. Nach Verkaufsmethoden
5. Nach Verbraucherklassen
6. Nach der Größe der Aufträge
7. Nach Verkäufern
8. Nach der Art der Auslieferung
9. Nach Größe und Zahl der versandten Einheiten
10. Nach Verkaufs- und Lieferungsbedingungen.

Die Zahl der Analysenarten läßt sich noch erweitern. Sie ist abhängig von der speziellen Vertriebsorganisation, den angewendeten Verkaufsmethoden und verschiedenen anderen Ursachen, die in der Eigenart der betreffenden Unternehmung begründet liegen.

Für eine Firma, die nur ein Erzeugnis herstellt, erübrigt sich naturgemäss eine Analyse nach Warengattungen. Warenhäuser dagegen

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.24

benötigen in der Regel keine Analyse nach Absatzgebieten, wie überhaupt bei der Auswahl der anzustellenden Analysen darauf zu achten ist, hier nicht einen Apparat aufzubauen, der seinerseits einem übermäßigen Kostenfaktor darstellt. Man wird sich deshalb daran beschränken, nur die absolut notwendigen Analysen durchzuführen, da die Ergebnisse sonst leicht unübersichtlich werden und zu dem hierfür aufgewendeten Kosten in keinem Verhältnis stehen.

Diejenigen Analysen, die zur Durchführung vorgesehen sind, brauchen außerdem nicht laufend angestellt werden. Eine Analyse nach Absatzgebieten oder nach Vertriebswegen wird in der Regel über einen längeren Zeitraum ihre Gültigkeit behalten. Andere Analysen können Gegenstand einmaliger Untersuchungen sein, um bestimmte Schwächen ausfindig zu machen, die einer Abstellung bedürfen. Vielleicht erweist es sich auch als vorteilhaft, zunächst nur eine kleine Einheit auszuwählen, die als typisch für den Gesamtvertrieb anzusehen ist, z.B. ein bestimmtes Absatzgebiet. Die weiteren Analysen können dann auf dieses Gebiet bezogen und die daraus gewonnenen Erkenntnisse auf den gesamten Vertrieb angewendet werden.

III. Reihenfolge, Methode und Verfahren

Der Durchführung der Analyse nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit liegt ein bestimmtes Verfahren zugrunde, das ohne Rücksicht auf die Analysenart stets zur Anwendung gelangt. Bevor deshalb im einzelnen auf die wichtigsten Analysenarten eingegangen wird, sollen die verschiedenen Schritte des Verfahrens näher erläutert werden.

Nach Auswahl der anzustellenden Analyse besteht die erste Aufgabe in der Einteilung der Kostenarten. Die Einteilung erfolgt unter verrechnungstechnischen Gesichtspunkten, indem die einzelnen Kostenarten soweit als möglich in eine direkte Beziehung zu der verwendeten Analysenart gesetzt werden. Gelingt es z.B. nicht, für den überwiegenden Teil der Kosten eine unmittelbare Beziehung zu der Analysenart herzustellen, sind die Ergebnisse in Frage gestellt. Es gehören dann gute Urteils-kraft und große Erfahrungen dazu, sollen bei der Auswertung Fehlschlüsse vermieden werden. Bei einer Analyse der Vertriebskosten nach Absatzgebieten muß z.B. genau bekannt sein, welche Kosten offensichtlich in einem unmittelbaren und welche Kosten nur in einem mittelbaren und entfernten Zusammenhang zu dem Absatzgebiet stehen.

Um für die Zwecke der Analyse eine weitgehende Verrechnung zu ermöglichen, werden in der amerikanischen und angelsächsischen Literatur die Vertriebskosten in folgende drei Kostengruppen eingeteilt:

Direkte Kosten	(direct costs)
Halbdirekte Kosten	(semidirect costs)
Indirekte Kosten	(indirect costs)

Die direkten Kosten umfassen alle Kostenarten, die einer einzelnen Warengruppe, einem Gebiet, bestimmten Kunden, Vertriebswegen usw. direkt belastet werden können. Im Falle einer

Analyse nach Waren oder Warengattungen sind z.B. verschiedene Werbekosten direkte Kosten, sofern für einzelne Erzeugnisse die Werbung getrennt durchgeführt wird. Bei einer Analyse der Vertriebskosten nach Absatzgebieten sind die Kosten für die Reisenden direkte Kosten, wenn diese ausschließlich für einzelne Gebiete tätig sind.

Die halbdirekten Kosten umfassen diejenigen Kostenarten, die in einer bestimmten und meßbaren Beziehung zu einer Analyseart stehen, jedoch dieser nicht unmittelbar zugerechnet werden können. Für sie stehen aber zuverlässige Verrechnungsgrundlagen zur Verfügung, durch welche ihre einwandfreie Verrechnung ermöglicht wird. Bei der Gebietsanalyse läßt sich z.B. für die Kosten der Kreditgenehmigung und Kreditverwaltung eine geeignete Grundlage in der Anzahl der Konten, der Zahl der Kreditgenehmigungen oder in der Zahl der pro Gebiet getätigten Verkäufe feststellen.

Die indirekten Kosten stehen dagegen in keiner eindeutigen und meßbaren Beziehung zu einem Gebiet, einer Ware oder einer anderen Analysenart. Sie umfassen insbesondere die Kosten der sogenannten "Vertriebsverwaltung, Marktanalyse und Marktbeobachtung" sowie eine Reihe allgemeiner Aufwendungen, die zur laufenden Aufrechterhaltung des Vertriebsapparates notwendig sind. So wie sie verrechnet werden, ist auch für sie eine Verrechnungsgrundlage zu finden, die eine sinnvolle und möglichst gerechte anteilige Aufteilung gewährleistet.

Obwohl der Anteil der direkten Kosten erheblich sein mag, ist wahrscheinlich ein großer Teil der Vertriebskosten halbdirekter und indirekter Natur. Die Verrechnung der halbdirekten und indirekten Kosten wird erheblich vereinfacht, wenn sie zu größeren Kostengruppen vereinigt werden, deren Verteilung auf Basis eines einzigen Zurechnungsfaktors vorgenommen werden kann. Den Ausgangspunkt für ein solches Vorgehen bildet die Kostenstellenanalyse, die sämtliche zu verrechnenden Kostenarten

zu funktionale Kostengruppen überführt. Dabei ist es wichtig, daß die Funktionseinteilung genügend ins einzelne geht, damit die in jeder Funktion geleistete Arbeit von der gleichen allgemeinen Art ist. Es kann deshalb erforderlich sein, den funktionalen Kostenstellen noch Kostenstellentätigkeiten nachzuordnen, wie Auftragsbestätigung, Fakturierung, Verpacken, Versenden usw.

Im Grunde genommen handelt es sich hier um das gleiche Problem wie bei der Kostenstellenanalyse.¹⁾ In der Mehrzahl der Fälle können deshalb die für die Kostenstellenanalyse festgestellten Bezugsgrößen ebenso gut als Grundlage für die Verrechnung der Kosten auf die Absatzgebiete, Vertriebswege u.a. Verwendung finden. Das gilt insbesondere für alle Kosten, die einer Wiederholungstätigkeit entspringen. Bei der Gebietsanalyse können beispielsweise die Kosten für die Fakturierung, die Auftragsbearbeitung, das Verpacken und das Versenden auf der Basis der Zahl der Rechnungen, der Zahl der Aufträge, der Zahl der Verkaufsgeschäfte und der Zahl der versandten Einheiten auf die Gebiete umgelegt werden.

Es gibt aber Fälle, in denen eine Verrechnung mehrerer, zu funktionalen Kostengruppen zusammengefaßter Kostenarten nicht möglich ist. Dann läßt es sich nicht vermeiden, jede Kostenart getrennt zu verrechnen, wobei nicht selten sogar der Fall eintritt, daß für eine einzelne Kostenart mehrere Verrechnungsgrundlagen kombiniert anzuwenden sind. Obwohl es unmöglich ist, hier im einzelnen bestimmte Verrechnungsgrundlagen anzuführen, die etwa in allen Unternehmungen Verwendung finden können, sollen in den nachfolgenden Kapiteln verschiedene Verteilungsvorschläge gemacht werden, die sich in manchen Fällen als zweckmäßig erwiesen haben. Sie können nur der Veranschaulichung dienen, während der einzelne Betrieb die für ihn vorteilhafteste Grundlage selbst auswählen muß.

) Vergl. die Ausführungen S. 54 ff.

Nach der Einteilung der Kostenarten in direkte, halbdirekte und indirekte Kosten und der Auswahl geeigneter Verteilungsgrundlagen ist das restliche Verfahren der Kostenanalyse verhältnismäßig einfach. Ist eine Analyse nach Waren geplant, können zunächst jeder Ware die direkten Kosten unmittelbar zugerechnet werden. Anschließend sind die halbdirekten und indirekten Kosten gemäß den ausgewählten Verteilungsgrundlagen auf die einzelnen Waren umzulegen.

Ein einfaches Beispiel, entnommen der Arbeit von J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER möge das Verfahren veranschaulichen. Zu verrechnen sind die Verluste aus uneinbringlichen Forderungen auf die verschiedenen Waren einer Firma. Verrechnungsgrundlage ist die Zahl der Verkäufe auf Ziel.

Waren- gruppe	Verkäufe auf Ziel	Prozente der Gesamtmenge	Aufschlüsselung der Verluste aus uneinbringlichen Forderungen
A	\$ 450.000	30	\$ 2.250
B	300.000	20	1.500
C	750.000	50	3.750
Insgesamt:	1.500.000	100	\$ 7.500

Die Aufschlüsselung der Verluste aus uneinbringlichen Forderungen nach dem Verhältnis der Zielverkäufe der einzelnen Warengruppen muß nicht immer die richtige Verrechnungsbasis sein. Sie hat ihre Berechtigung, wenn sämtliche Erzeugnisse einer Firma an eine bestimmte Kundenklasse verkauft werden, bei der hinsichtlich des Kreditrisikos für alle Kunden etwa die gleichen Verhältnisse bestehen. Handelt es sich jedoch um Artikel, die

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.30.

Je nach Warenart an Kunden verschiedener Branchenzugehörigkeit abgesetzt werden, dann kann der Fall eintreten, daß sich die Abnehmerschaft für einen Artikel vornehmlich aus Käufern einer wirtschaftlich schwachen Branche zusammensetzt. Das wird naturgemäß zu größeren Forderungsausfällen bei diesem Produkt führen, weshalb es verfehlt wäre, unter derartigen Voraussetzungen die Kostenverteilung zu einer Frage einfacher Proportionen zu machen. Entweder muß überhaupt eine andere Basis der Verrechnung gefunden werden, oder aber es muß darüber hinaus eine Gewichtung nach der Kreditwürdigkeit der Abnehmer erfolgen. Bei dem angeführten Beispiel handelt es sich um die Verrechnung einer halbdirekten Kostenart. Für jede andere Kostenart, sei sie halbdirekter oder indirekter Natur, muß eine ähnliche Grundlage für die Verrechnung herangezogen werden.

Die Auswahl der richtigen Grundlagen verlangt Berücksichtigung der speziellen Vertriebsverhältnisse, also eine genaue Kenntnis der inneren und äußeren Vertriebsorganisation. Das führt so weit, daß oft nicht einmal eindeutig gesagt werden kann, ob eine bestimmte Kostenart nun halbdirekter oder indirekter Natur ist. Ausschlaggebend sind immer die Verhältnisse im Einzelfall und die Möglichkeit, eine befriedigende Verrechnungsgrundlage zu finden. Ein und dieselbe Kostenart kann deshalb in der einen Unternehmung als indirekt gelten, während sie in der anderen als halbdirekte oder sogar direkte Kostenart angesehen wird.

IV. Die Auswertung der Analyse

Der letzte Schritt bei der Analyse ist die Auswertung der ermittelten Ergebnisse. Es ist zugleich der wichtigste Schritt, da die Analyse ihren Zweck verfehlt, würde es bei der reinen Feststellung von Ergebnissen bleiben. Ihr muß die Auswertung folgen, deren Aufgabe es ist, die künftige Vertriebsarbeit auf die rentabelsten und gewinnbringendsten Geschäfte zu lenken.

Nach Fertigstellung der Analyse werden die im einzelnen verordneten Kosten zusammengefaßt und den Umsatzerlösen gegenübergestellt. Gemeint sind die Umsatzerlöse, die je nach der angewendeten Analysenart in den verschiedenen Absatzgebieten, bei den verschiedenen Abnehmerkreisen, den einzelnen Waren oder auf unterschiedlichen Vertriebswegen erzielt wurden.

Die Gegenüberstellung der Vertriebskosten zu den Umsatzerlösen verspricht nur dann wertvolle Aufschlüsse, wenn einheitliche Verkaufspreise über einen längeren Zeitraum und für alle Waren festgelegt sind. Bei wertmäßigem Ausdruck des Absatzvolumens führen Änderungen der Preise zu einer völligen Verschiebung der Vergleichsgrundlage, was stets bei den Unternehmungen von Bedeutung ist, die ihre Preise von Fall zu Fall aushandeln. Liegen derartige Verhältnisse vor, müssen die Umsatzwerte bereinigt werden, um eine einheitliche Vergleichsbasis sicherzustellen. Die jeweils festgestellten Vertriebskostenbeträge sind deshalb in Beziehung zu setzen zu dem Betrag, den man erhält, wenn man die Gestehungskosten der Stückrechnung (Herstellungskosten + gesamte Verwaltungskosten) von den dazu gehörigen Umsatzerlösen abzieht. Der ermittelte Betrag umfaßt die Spanne, die in der Kalkulation oder Stückrechnung für die Verrechnung der Vertriebskosten einschließlich des kalkulatorischen Gewinns aufschlages verbleibt. Für die weiteren Zwecke der Arbeit sind diese Spanne als Rohgewinnspanne oder auch Vertriebsspanne

bezeichnet werden. Es ist die Spanne, die zur Deckung der Kosten des Vertriebs zur Verfügung steht und aus welcher ein eventueller Gewinn zu speisen ist. Die Ermittlung der Rohgewinnspanne, beispielsweise für ein Gebiet, erfolgt auf die Weise, daß von den in diesem Gebiet erzielten Umsatzerlösen die Kosten der Waren in Form der Gestehungskosten zum Abzug gebracht werden. Man könnte auch sagen, das Absatzgebiet wird mit den Waren zu Einstandspreisen (= Gestehungskosten) belastet. Der Differenzbetrag zwischen dem Betrag der Waren zum Einstandspreis und dem Umsatzerlös ist dann der Rohgewinn des Gebietes, aus welchem die zur Erfüllung der Absatzaufgabe aufgewendeten Kosten zu decken sind. Die Subtraktion der in der Analyse auf einen bestimmten Abschnitt (Gebiet, Ware, Kunde etc.) verrechneten Vertriebskosten von dem entsprechenden Rohgewinn erlaubt die Bestimmung des Reingewinnes oder Verlustes eines Absatzgebietes, einer Ware, einer Kundengruppe usw.

Die auf diese Art und Weise ermittelten Zahlen sind außerordentlich wertvoll, sofern die entsprechenden Konsequenzen daraus gezogen werden. Eine Fülle interessanter Beispiele aus der Praxis bringt Charles H. SEVIN in seiner Schrift "How Manufacturers reduce their Distribution Costs". Hier zeigt er, wie durch entsprechende Auswertung der Ergebnisse nicht nur die Vertriebskosten gesenkt werden konnten, sondern darüber hinaus Umsatzsteigerungen erzielt wurden. Ein kurzes Beispiel sei hier angeführt, das besonders instruktiv erscheint.¹⁾

Eine Unternehmung teilt ihre Kunden nach dem Wert ihrer in einem Jahr erteilten Aufträge ein. Sie stellt dabei fest, daß 41 % der Jahresaufträge nur 7 % des Gesamtumsatzes ausmachen. Offensichtlich waren diese Kunden nicht gewinnbringend. Sie

1) Charles H. SEVIN: "How Manufacturers reduce their Distribution Costs", U.S. Department of Commerce 1951, S.13 ff.

wurden deshalb auf Grund eingehender Analysen nach und nach ausgeschieden. Der Erfolg blieb nicht aus. Die Umsätze stiegen um 7 %, während die Vertriebskosten von 22,8 % auf 11,5 % vom Umsatzwert gesenkt werden konnten. Die Analyse erstreckte sich insgesamt über einen Zeitraum von 11 Jahren (1932 - 1942). Der anfängliche Verlust von 2,9 % des Umsatzes konnte dabei bis zum Abschluß der Analyse in einen Gewinn von 15 % des Umsatzes umgewandelt werden.

Von folgender sehr einfachen Überlegung ging man zunächst aus. Man dividierte die Zahl der Verkäuferbesuche durch die gesamten direkten Vertriebskosten, also durch diejenigen Kosten, die eindeutig durch die Kunden verursacht wurden und sich im wesentlichen aus Reisendengehältern, Provisionen, Reisespesen usw. zusammensetzten. Die Division ergab, daß etwa Dollar 10.- an direkten Kosten pro Kundenbesuch aufzuwenden waren.

Die nächste Rechnung führte bereits einen Schritt weiter und besagte, daß unter Beibehaltung der durchschnittlichen Bruttoverdienstspanne von 25 % von jedem Verkäufer pro Kundenbesuch mindestens Dollar 40.- umzusetzen sind, sollen die direkten Kosten von Dollar 10.- gerade noch gedeckt werden können. Das bedeutete, daß bei gewöhnlich 5 Besuchen pro Kunde im Jahr ein Kunde nur rentabel ist, wenn er mindestens Dollar 200.- umsetzt. Diese Aufträge galten als äußerste Untergrenze, sie erlaubten aber noch keine Verrechnung der halbdirekten und indirekten Vertriebskosten. Die Verrechnung dieser Kosten mußte den größten Aufträgen vorbehalten bleiben.

So zeigte z.B. die Analyse nach Kunden bei nur einem Reisendenbezirk, daß der größte Teil der Kunden nur mit einem geringen Anteil an den Gesamtumsätzen des Bezirkes beteiligt war. Diejenigen Kunden, deren Aufträge unter einem Wert von Dollar 200.- lagen oder überhaupt keine Aufträge erteilten, betrugen 58,2 %

auf sie fielen 51,1 % der Kundenbesuche, während ihr Anteil am Gesamtumsatz nur 12 % betrug.

Die Analyse, auf die gesamte Kundschaft ausgedehnt, führte zu folgenden Endergebnissen: Die nicht gewinnbringenden Kunden mit Jahresumsätzen von weniger als Dollar 200.- betrugen 68 %. Sie erbrachten insgesamt nur 10 % des Gesamtumsatzes. An den gesamten Vertriebskosten waren sie mit 45 % beteiligt und trugen nur zu 13 % zum Rohgewinn bei. Ihnen gegenüber standen die gewinnbringenden Abnehmer, die nur 32 % der Gesamtkunden ausmachten, aber 90 % des Gesamtumsatzes brachten. Diese verursachten nur 55 % der Vertriebskosten und trugen zu 87 % zum Rohgewinn bei.

Die daraus gezogenen Schlußfolgerungen wurden bereits erwähnt: Nach und nach Ausschaltung der Kunden, deren Aufträge unter der Mindesthöhe lagen, und Konzentration der Verkaufsanstrengungen auf die Kunden, welche die größten Möglichkeiten versprachen, mit dem Erfolg einer Umsatzsteigerung bei gleichzeitiger Senkung der Vertriebskosten pro Umsatzwert.

Mit diesem Beispiel sollte gezeigt werden, wie die Auswertung der Analyse erfolgen kann. In den nachfolgenden Kapiteln seien nun die wichtigsten Analysenarten nach der Art des Ansatzes der Vertriebsarbeit zur Darstellung gebracht.

D. Die Analyse der Vertriebskosten nach Absatzgebieten

I. Grundlagen und Voraussetzungen

1. Wesen, Zweck und Aufgaben

Die Bedeutung der Gebietsanalyse wird aus folgender einfachen Überlegung ersichtlich: Der Umsatzerlös einer Ware, die zu einem einheitlichen Preis verkauft wird, bleibt unverändert, gleichgültig in welches Gebiet der Verkauf erfolgt. Der Umsatzerlös wird durch den Gebietsfaktor nicht beeinflusst. Im Gegensatz dazu stehen die Veränderungen im Reingewinn. Er ist abhängig von dem Gebietsfaktor, da sich die verschiedenen geographischen Absatzgebiete kostenmäßig in mancherlei Hinsicht unterscheiden. Die wichtigsten Unterschiede bestehen in der Entfernung zum Produktionsort, den Konkurrenzverhältnissen, der Kundenstreuung, den Sitten und Gewohnheiten der Abnehmerschaft und liegen weiter in der verschiedenen wirtschaftlichen und soziologischen Struktur der betreffenden Gebiete begründet. Alle diese Faktoren wirken auf die Höhe der Vertriebskosten ein. Sie bilden den Grund, warum die Unternehmungen an einer Analyse der Vertriebskosten nach Absatzgebieten interessiert sind.

Der Zweck der Gebietsanalyse besteht deshalb darin, die Vertriebsarbeit auf jene Gebiete zu lenken, die auf weite Sicht den größten Gewinn abwerfen. Andererseits sollen durch die Analyse die Gebiete eliminiert werden, die eine Deckung ihrer Vertriebskosten nicht gestatten, es sei denn, der künftige mögliche Gewinn rechtfertige den gegenwärtigen Verlust. Erlaubt ein Gebiet vollständige Verrechnung seiner Vertriebskosten und

verbleibt darüber hinaus ein Gewinn, so bedeutet dieser Tatbestand noch nicht Beibehaltung dieses Gebietes. Erst wenn die Analyse gezeigt hat, daß andere Gebiete keine besseren Gewinnmöglichkeiten bieten, kann ein abschließendes Urteil gefällt werden.

Es bedarf keiner besonderen Erwähnung, daß Gebiete mit zu hohen Vertriebskosten nicht ohne weiteres ausgeschieden werden dürfen, da im Hinblick auf die optimale Gestaltung der Produktionskosten ein bestimmter Mengenumsatz erreicht werden muß. Der Verkauf ist dann auch auf die unrentableren Gebiete auszu dehnen, falls der Absatz in den kostenmäßig günstigeren Gebieten nicht mehr gesteigert werden kann und die Einsparungen in der Fertigung nicht durch die steigenden Vertriebskosten aufgezehrt werden. Das bedeutet, Fertigung und Vertrieb sind so aufeinander abzustimmen, daß die Kosten pro Stück oder verkaufte Einheit so niedrig wie möglich sind. Durch diesen Umstand wird der Wert der Gebietsanalyse nicht beeinträchtigt. Soll ein bestimmter Mengenumsatz erreicht werden, muß ihre Aufgabe darin bestehen, auf diejenigen Gebiete hinzuweisen, die mit den relativ niedrigsten Vertriebskosten zu bearbeiten sind.

Das soeben Gesagte gilt, wenn gleiche Waren zu einheitlichen Preisen verkauft werden. Sind die Preise nicht einheitlich festgelegt, kann auch ein Gebiet mit relativ hohen Vertriebskosten pro verkaufte Einheit für die Unternehmung rentabel sein, sofern in diesem Gebiet Preise erzielt werden, die das Mehr an Vertriebskosten überdecken. Die Gebietsanalyse muß sich deshalb, soll sie vollständig sein, auf die Vertriebskosten und die erzielten Preise erstrecken.

2. Die Festlegung der Gebietseinheit

Voraussetzung für einwandfreie und aufschlußreiche Analysenergebnisse ist die Auswahl geeigneter Gebietseinheiten. Sie unter Berücksichtigung verschiedener Gesichtspunkte zu erfolgen. HECKERT und MINER weisen z.B. darauf hin, daß die Gebietseinheiten nicht zu groß gewählt werden dürfen, da hohe Kosten in dem einen Teil des Gebietes, eventuell niedrige Kosten in dem anderen Teil des Gebietes aufheben. Die tatsächlichen Verhältnisse werden dann nicht wiedergegeben. Ein Land ist in der Regel ein zu großes Gebiet. Es umfaßt oft mehrere Marktarten, vielleicht einer besonderen Analyse bedürfen.

Wird die Gebietseinheit zu klein gewählt, besteht die Gefahr oft nur einen geringen Teil der Kosten direkt verrechnen zu können, während andererseits die Anteile der halbdirekt oder indirekt zu verrechnenden Kosten steigen. Die Analyse verliert dadurch an Wert, da sie besondere Einzelheiten über die Vertriebsarbeit und deren Ergebnisse nicht mehr enthält. Bei der Auswahl der Gebietseinheit ist deshalb besonders darauf zu achten, daß sich ein zufriedenstellendes Gleichgewicht zwischen zu großen und zu kleinen Gebietseinheiten herstellen läßt.¹⁾

In der Gebietseinteilung müssen die speziellen Absatzbedingungen eines Verkaufsbezirkes zum Ausdruck kommen. Die Verhältnisse sollen dabei nach Möglichkeit in allen Teilen des Gebietes gleich sein. Bestehen z.B. in einzelnen Gebietsteilen größere Unterschiede in den Absatzbedingungen, so können sich diese in ihren gegenseitigen Wirkungen aufheben, was zu Fehlschlüssen in der Beurteilung führt. Es ist deshalb darauf zu achten, daß innerhalb der Gebiete keine zu großen Unterschiede in den Marktabsatzverhältnissen bestehen. Ist es gelungen, unter Berücksichtigung dieser Einflüsse sinnvolle Gebietseinheiten zu bilden

1) J. BROOKS HECKERT u. Robert B. MINER: a.a.O., S.44.

ist eine wesentliche Voraussetzung für die erfolgreiche Durchführung der Gebietsanalyse erfüllt.

3. Die Kosteneinteilung

Wert und Verlässlichkeit der Gebietsanalyse ist weiter dadurch bestimmt, in welchem Umfang es gelingt, eine direkte Verrechnung der Kosten auf die Gebiete vorzunehmen. In mancher Hinsicht mag dabei die Gebietsanalyse am einfachsten zu handhaben sein, da in vielen Unternehmungen bereits die Vertriebsorganisation nach territorialen Gesichtspunkten aufgebaut ist. Stimmt z.B. die Gebietseinteilung mit der Organisation der Zweigniederlassungen überein oder wurden beide aufeinander abgestimmt, hat das zur Folge, daß ein erheblicher Teil der Vertriebskosten den territorialen Einheiten direkt nachgewiesen werden kann.

Der Aufbau der Vertriebsorganisation kann aber ebenso gut unter Berücksichtigung anderer Gesichtspunkte stattfinden. Für manche Unternehmungen besteht das wichtigste Unterscheidungsmerkmal in der einzelnen Warenart. Das trifft insbesondere für diejenigen Hersteller zu, die je nach Warenart verschiedene Branchen als Kunden besitzen. Nicht selten werden dann spezielle Verkaufsabteilungen gebildet, denen der Absatz einer bestimmten Warengruppe unterliegt. Diese Besonderheit in der Vertriebsorganisation kommt gewöhnlich schon in der Kostenstellengliederung zum Ausdruck, während die Berücksichtigung territorialer Gesichtspunkte zurücktritt. Für die Bestimmung der Gebietskosten ist dann in der Regel eine Umgruppierung der Vertriebskosten notwendig, um einerseits deren Umlage auf die Gebiete zu erleichtern, und andererseits wieder eine weitgehend direkte Kostenverrechnung zu ermöglichen.

II. Die Durchführung der Gebietsanalyse ¹⁾

Nach Erörterung der theoretischen Probleme im vorangegangenen Kapitel, der Grundlagen und Voraussetzungen, sei anschließend das Analysenverfahren bei der Gebietsanalyse näher besprochen.

Die folgenden Seiten enthalten eine beispielhafte Analyse, in welcher die Kosten zunächst in Hauptkostenstellen und anschließend in direkte, halbdirekte und indirekte Kosten eingeteilt werden. Grundlage für diese Einteilung bildet die Kostenstellengliederung der Seite 61, welche die den meisten Industriebetrieben typischen Vertriebsfunktionen berücksichtigt. Sie sei nachfolgend noch einmal wiedergegeben:

Verkauf

Lagerhaltung

Werbung und Absatzförderung

Zahlungsabwicklung

Lieferung und Transport

Vertriebsfinanzwesen

Allgemeine Vertriebsverwaltung

Die Übernahme der Vertriebskosten auf die einzelnen Absatzgebiete erfolgt auf Grund der oben dargestellten Funktionalklassifikation der Kostenarten. Das erleichtert das Verfahren der Kostenverrechnung erheblich, da in manchen Fällen sämtliche unter einer Vertriebsfunktion zusammengefaßten Kostenartenbeträge durch einen Faktor der Zuteilung auf die Gebiete umgelegt werden können.

1) Die nachfolgenden Ausführungen erfolgen unter Berücksichtigung amerikanischer und englischer Forschungsergebnisse, ihren Niederschlag in der auf Seite 96 wiedergegebenen Literatur finden. Insbesondere aber wird in diesem, wie in den folgenden Kapiteln von dem ausgezeichneten Werk von J. BRUECKERT und Robert B. MINER "Distribution Costs", 2. Aufl. New York 1953, weitgehend Gebrauch gemacht.

1. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs

Direkte Kosten

Ein erheblicher Teil der Kosten der Kostenstelle "Verkauf" kann gewöhnlich den einzelnen Gebieten direkt zur Last geschrieben werden, ohne daß Verrechnungsgrundlagen notwendig sind.

Zu den wichtigsten Kostenarten gehören die folgenden:

Gehälter, Provisionen, Kommissionen, Reisespesen, Sozialaufwendungen und sonstige Kosten für Reisende, Vertreter, Händler und alle im Außendienst stehenden Personen, die ausschließlich für den Verkauf innerhalb bestimmter Absatzbezirke tätig sind.

Gehälter und sonstige Kosten des Verkaufsverwaltungspersonals, sofern sie für einzelne Gebiete tätig sind.

Kosten für Kraftfahrzeuge der Gebiete.

Kosten für Miete, Pacht, Heizung, Licht, Instandhaltung, Abschreibung und sonstige Kosten für Verkaufseinrichtungen eines Gebietes, wie z.B. für Bezirks-Verkaufsbüros.

Kosten für Sach-, Haft- und Unfallversicherungen, sofern sie direkt mit den einzelnen Gebieten zusammenhängen.

Verschiedene allgemeine Kosten, wie Porti und Telephongebühren, Bürobetriebsstoffe usw. für die Verkaufsbüros eines Gebietes.

Halbdirekte Kosten

Das wichtigste Beispiel für die halbdirekten Kosten sind die Gehälter, Reisekosten und sonstigen Spesen von Verkäufern, die nicht ausschließlich für ein Gebiet tätig sind. Die natürlichste Verrechnungsgrundlage ist die von jedem Verkäufer auf das einzelne Gebiet verwendete Arbeitszeit. Diese läßt sich ohne weiteres

bestimmen, wenn der Einsatz der Reisenden in den verschiedenen Gebieten tage- und wochenweise erfolgt. Sind Zeitmessungen dieser Art nicht durchführbar, oder ist aus anderen Gründen die Zeit als Verteilungsschlüssel ungeeignet, müssen für die Kostenteilung andere Schlüssel herangezogen werden. Die Zahl der in jedem Gebiet gemachten Besuche, die Zahl der Kunden pro Gebiet oder auch die Zahl der Verkäufe können geeignete Verrechnungsgrundlagen sein.

Nicht immer besteht die Möglichkeit, die Provisionen für Vertreter, Makler, Händler und ähnlicher mit dem Verkauf betrauten Personen den Gebieten auf der Basis der effektiven Gebietsverkäufe zu belasten. Das ist der Fall, wenn Vertreter Verkäufe bewerkstelligen, von denen der Kunde verlangt, daß die Lieferung an Orte anderer Gebiete erfolgt. Die Provisionen werden dann am besten auf der Grundlage des tatsächlichen Versandes verteilt oder auf Grund der durchschnittlichen Verteilung derartiger Verkäufe, wobei in jedem Fall der erstgenannten Methode der Vorzug zu geben ist.

Eine nicht unbedeutende halbdirekte Kostenart sind die mit dem Verkauf verbundenen Schreib- und Bürokosten. Sie umfassen die Gehälter und Sozialaufwendungen für das Büropersonal der Verkaufsabteilung in der Hauptniederlassung, einschließlich der Kosten für Büromaterial, Heizung, Licht, Miete, Instandhaltung, Abschreibungen usw. Werden für die mit diesen Kosten verbundenen Tätigkeiten besondere Büroabteilungen unterhalten, wie Absatzbestätigung, Verkaufskartei (Kardex), Provisionszusammenstellung u.a., können für diese Abteilungen die Kosten auf der Grundlage der Kundenzahl, der Zahl der Aufträge, Karteieinträge, Rechnungen oder der Zahl der Verkaufsgeschäfte auf die Gebiete umgelegt werden. Gelingt es nicht, die Kosten einer derartigen abteilungsmäßigen Aufgliederung zu unterziehen, sind sie als indirekte Kosten zu behandeln, für die eine allgemeine Verrechnungsgrundlage zu finden ist. Sie muß eine weitgehend gerechte anteilmäßige Verteilung auf die Gebiete verbürgen.

Indirekte Kosten

Wenn auch der Anteil der direkten und halbdirekten Kosten an den gesamten Verkaufskosten bedeutend ist, verbleibt gewöhnlich ein nicht weniger bedeutender Anteil an indirekten Kosten. Hierzu zählen als wichtigste Kostenarten die Gehälter, Soziallasten und Spesen der Verkaufsleiter und des Verkaufsaufsichtspersonals. Die natürliche Grundlage wäre auch hier die von den leitenden Organen auf die einzelnen Gebiete aufgewendete Zeit, Denkarbeit und Mühe. Da solche Werte aber niemals mit Genauigkeit bestimmt werden können, muß zu allgemeineren Aufschlüsselungsgrundlagen gegriffen werden, wie sie in der Zahl der Kunden, der Zahl der Reisenden und Vertreter, der Zahl der Aufträge und Rechnungen, der Umsatzgröße der Gebiete, oder auch in der Summe der auf die Gebiete verrechneten direkten und halbdirekten Kosten zur Verfügung stehen. Es ist fast immer eine Verrechnungsmöglichkeit zu finden, die eine sinnvolle Verteilung der Kosten auf die Gebiete erlaubt.

1

Aufwendungen für die Schulung und Weiterbildung des Verkaufsstabes gehören ebenfalls zu den indirekten Kostenarten. Handelt es sich hierbei um eine ständige Einrichtung, zu welcher die Reisenden zu Schulungskursen laufend herangezogen werden, so besteht nach HECKERT und MINER ¹⁾ der richtige Verteilungsschlüssel in dem Verdienst der Verkäufer nach Gebieten. Ist die Ausbildung dagegen auf neues Personal beschränkt, kann die Umlage auf der Grundlage der in jedem Gebiet neu zu beschäftigten Verkäufer vorgenommen werden. Handelt es sich bei den Schulungskursen nicht um eine ständige und feste Einrichtung der Hauptniederlassung, sondern erfolgt die Ausbildung durch Spezialangestellte in den einzelnen Gebieten, dann ist der richtige Schlüssel die in jedem Gebiet für Schulungszwecke aufgewendete Zeit.

1) J. BROOKS HECKERT u. Robert B. MINER: a.a.O., S.48.

Die Fernmelde- und Verbindungskosten der Hauptniederlassung, wie Porti-, Telephon-, Telegramm- und Fernschreibgebühren sind indirekte Kosten, sofern ihr Anteil zu unbedeutend ist, um genaue Aufzeichnungen nach Gebieten zu rechtfertigen. In der Regel genügt eine allgemeine Verrechnungsgrundlage, wie die Zahl der Verkaufsgeschäfte, die Zahl der laufenden Kundenkonten, die der Verkäufer u.a.

Neben diesen Aufwendungen verbleiben noch eine Anzahl Aufwendungen allgemeiner Art, die bei der Hauptniederlassung im Zusammenhang mit dem Unterhalt und dem Betrieb der Verkaufseinrichtungen entstehen. Diese Kostenarten sind gewöhnlich nicht bedeutend genug, um einzeln aufgeschlüsselt zu werden. Sachversicherungen für Büroeinrichtungen, Raumkosten, Kosten für Instandhaltung Büromaterialien etc. sind die wichtigsten unter ihnen. Sie stehen zumeist in einer gewissen Beziehung zu den mit dem Verkauf verbundenen Schreibkosten und werden deshalb am besten auf der für diese Kosten verwendeten Grundlage verrechnet. Ist diese Basis ungeeignet, kann ihre Umlage auch entsprechend den Anteilen der Gebiete an den direkten und halbdirekten Kosten des Verkaufs erfolgen.

2. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung

Die zweite bedeutende funktionale Kostengruppe, die auf die Gebiete umzulegen ist, umfaßt die Kosten für Werbung und Absatzförderung.

Direkte Kosten

Verschiedene Kosten für Werbung und Absatzförderung können einzelnen Gebieten direkt belastet werden, sofern die Zweigniederlassungen eigene Werbebüros unterhalten, die in den ihnen zugehörigen Gebieten regionale Werbung betreiben. Die wichtigsten hierbei anfallenden direkten Kostenarten sind etwa die folgenden:

Gehälter, Sozialaufwendungen und Spesen für sämtliche in der Gebietswerbung tätigen Personen.

Kosten für örtliche Werbemaßnahmen, wie Zeitungsinserate, Werbevorführungen, Plakatanschläge, Werbeveranstaltungen, u.a.

Kosten für Werbegerät und Werbeeinrichtungen.

Raumkosten, Fernmelde- und Verbindungskosten, Büromaterialien und sonstige allgemeine Aufwendungen der Gebietswerbebüros.

Halbdirekte Kosten

Die Verteilung der Werbekosten auf die Gebiete gestaltet sich schwieriger, wenn die gesamte Werbetätigkeit in der Hauptniederlassung zusammengefaßt ist und von dort zentral über das ganze Absatzgebiet geleitet wird. Direkt verrechnen lassen sich dann nur diejenigen Werbekosten, die auf lokalen Werbemaßnahmen beruhen und in einem unmittelbaren Zusammenhang zu den Gebieten stehen.

Die Kosten für Werbung und Absatzförderung, die den einzelnen Gebieten nicht direkt belastet werden können, lassen sich nach folgenden Gesichtspunkten unterscheiden:¹⁾

1. Verwaltungs- und Gemeinkosten der Werbung:

Gehälter der Verwaltungs- und Aufsichtsorgane der Werbeleitung, sowie Gehälter des Schreibpersonals einschließlich aller Sozialaufwendungen, Spesen und Reisekosten.

Kosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltungsarbeit in der Werbung anfallen, wie Kosten für Büromaterial, Telephon, Telegramme, Porti usw.

1) J. BROOKS HECKERT u. Robert B. MINER: a.a.O., S.49 ff.

Anteilige Raumkosten einschließlich Licht, Heizung, Strom, Instandhaltung, Abschreibungen auf Gebäude und Inventar sowie sonstige allgemeine Kosten der zentralen Werbebüros

2. Kosten, die im Zusammenhang mit der Werbungsgestaltung entstehen:

Kosten für die Herstellung von Entwürfen, graphische Arbeiten, Manuskripterstellung, Textgestaltung usw.

3. Kosten, die im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Einsatz der Werbemittel entstehen:

Kosten für Druck, Insertion, Ausstattung; Zeitkosten für Rundfunk- und Fernsehübertragungen; Kosten und Gebühren für Postwurfsendungen; Strom für Lichtreklamen; Kosten für Schaustücke, Verkaufshilfen, Kataloge, Prospekte usw.

Für die Umlage auf die Gebiete besteht die Notwendigkeit der Aufspaltung dieser Kosten in die Kosten der einzelnen Werbemittel. Der nächste Schritt ist die Verrechnung der Kosten der einzelnen Werbemittel auf die Gebiete, entsprechend ihrem jeweiligen Einsatz in den Gebieten. Das Verfahren läßt sich wie folgt darstellen:

Mit Ausnahme der ersten Gruppe "Verwaltungs- und Gemeinkosten der Werbung" stehen die Kosten der Gruppe zwei und drei "Kosten der Werbungsgestaltung" und "Kosten der Herstellung und des Einsatzes der Werbemittel" in einer unmittelbaren Beziehung zu den einzelnen Werbemitteln. Die Umlage dieser Kosten kann deshalb direkt auf jedes Werbemittel erfolgen. Damit sind die direkten Kosten der einzelnen Werbemittel festgestellt. Zu den direkten Kosten der Werbemittel müssen die Anteile für Verwaltungs- und Gemeinkosten der Werbung addiert werden, um so den Gesamtbetrag der Kosten der einzelnen Werbemittel zu erhalten.

Eine einheitliche Grundlage, auf welcher die Verrechnung der Verwaltungs- und Gemeinkosten der Werbung auf die Werbemittel

erfolgen kann, gibt es nicht. Zwar besteht eine Beziehung zwischen beiden Größen, denn es ist offensichtlich, daß bei verstärktem Einsatz der Werbemittel auch die Verwaltungs- und Gemeinkosten der Werbung anwachsen. Diese Beziehung ist aber keineswegs eindeutig, wie sich vor allem nicht genau feststellen läßt, welcher Anteil an den Gemeinkosten nun dem jeweiligen Werbemittel zuzurechnen ist. Ausschlaggebend für die Bestimmung der Anteile scheint jedoch zu sein, welche Bedeutung man dem einzelnen Werbemittel im Rahmen der übrigen zumißt und in welchem Umfang sein Einsatz erfolgt. Es ist ohne weiteres zu erkennen, daß der Inseratenwerbung einer Unternehmung der größte Teil der Gemeinkosten der Werbung zuzurechnen ist, wenn diese Art der Werbung, gemessen an der Gesamtwerbung, etwa 80 bis 90 % ausmacht. Entsprechend dieser Bedeutung und den direkten Anteilen der Werbemittel an den Kosten der Werbungsgestaltung und der Herstellung muß von den verantwortlichen Organen der Werbeleitung der Anteil an den Gemeinkosten festgestellt werden, der dem einzelnen Werbemittel vernünftiger- und gerechterweise zugerechnet werden kann.

Es wird immer eine offene Frage bleiben, inwieweit auf diese Weise eine gerechte Verteilung der Werbegemeinkosten auf die Werbemittel erreicht wird. Etwaige Fehler in der Bestimmung des jeweiligen Anteils verlieren jedoch an Bedeutung, wenn der Einsatz der verschiedenen Werbemittel in den Gebieten etwa im gleichen Verhältnis zueinander erfolgt. Folgendes Beispiel:

Eine Unternehmung verkauft ihre Waren in 3 Absatzgebiete, in die Gebiete I, II und III. Eingesetzt werden 3 Werbemittel A, B und C. Die Werbungsgemeinkosten betragen DM 2.000.- . Der Anteil, welcher von den einzelnen Werbemitteln zu tragen ist, wurde wie folgt geschätzt:

Auf Werbemittel A entfallen	800	(1000)
Auf Werbemittel B entfallen	700	(600)
Auf Werbemittel C entfallen	500	(400)
Insgesamt	2000	(2000)

Der Einsatz der Werbemittel in den 3 Gebieten erfolgt im gleichen Verhältnis zueinander, jedoch entfallen infolge der unterschiedlichen Kundenzahl auf das Gebiet I 50 % des gesamten Werbemittelseinsatzes, auf das Gebiet II 30 % und auf das Gebiet III 20 % des Werbemittelseinsatzes. Auf die 3 Gebiete entfallen dann an Gemeinkosten für Werbung, aufgegliedert nach Werbemitteln, folgende Anteile:

	Gebiet I	Gebiet II	Gebiet III
Werbemittel A	400 (500)	240 (300)	160 (200)
" B	350 (300)	210 (180)	140 (120)
" C	250 (200)	150 (120)	100 (80)
Insgesamt:	1000 (1000)	600 (600)	400 (400)

Entsprechend den Anteilen des Werbemittelseinsatzes betragen die Gemeinkosten der Werbung für das Gebiet I 1000, für das Gebiet II 600 und für das Gebiet III 400. Angenommen es stellt sich heraus, daß der Anteil an den Werbegemeinkosten, der von jedem Werbemittel zu tragen ist, falsch geschätzt wurde und auf die Werbemittel A, B und C nicht 800, 700 und 500, sondern 1000, 600 und 400 entfallen, dann zeigt die Rechnung (eingeklammerte Zahlen), daß der Gebietsanteil unbeeinflusst bleibt. Voraussetzung ist allerdings, daß in den Gebieten die Werbemittel im gleichen Verhältnis zueinander eingesetzt werden.

Nach Feststellung der Gesamtbeträge der Kosten für die Werbemittel können diese auf die Gebiete umgelegt werden. Grundlage für die Verrechnung ist der Anteil an den Werbemitteln, der jedem Gebiet zugute kommt. Nachstehend einige Verrechnungsgrundlagen für verschiedene Werbemittel:

Inserate in Fachzeitschriften, allgemeinen Handelszeitungen und sonstigen Zeitschriften weitester Verbreitung auf Grund der Auflagenhöhe und Verbreitung in den Gebieten, sowie auf Grund der bezugnehmenden Anfragen.

Schaustücke, Rundschreiben, Verkaufshilfen, Kataloge usw. auf Grund der in die Gebiete versandten Einheiten.

Postwurfsendungen auf Grund der in die Gebiete versandten Stücke.

Rundfunk- und Fernsehübertragungen auf Grund der amtlichen Teilnehmerzahlen, sowie der Streuung eines Senders über verschiedene Gebiete oder auf Grund amtlicher Statistiken und eigener Untersuchungen. Bezugnehmende Anfragen können auch hier eine geeignete Grundlage sein.

Indirekte Kosten

Nach Verrechnung der halbdirekten Kosten der Werbung auf die Gebiete verbleiben in der Regel noch verschiedene Kosten für Werbemaßnahmen allgemeiner Art, die in keiner meßbaren Beziehung zu den Gebieten stehen. Hierzu gehören Maßnahmen zur Erhaltung des Firmenwertes, Beiträge zu Wohltätigkeitsveranstaltungen, Erinnerungswerbung u.a.m.

Sämtliche hierfür aufgewendeten Kosten, einschließlich eines Anteils an den Gemeinkosten der Werbung, sind indirekte Kosten und müssen getrennt werden von den Aufwendungen des regulären Werbeprogrammes. Sollen sie auf die Gebiete umgelegt werden, kann die Grundlage nur willkürlich sein. Beispiele sind die Zahl der Kunden, die Umsätze oder auch die Kaufkraft der Gebiete.

3. Die Verrechnung der Transportkosten

Einfacher liegen die Verhältnisse bei der Verrechnung der Transportkosten auf die Gebiete, insbesondere wenn die Kosten für Fracht den Kunden gesondert in Rechnung gestellt werden oder unfrei geliefert wird. Für die Umlage auf die Gebiete verbleiben dann nur die Kosten der allgemeinen Transportverwaltung, deren Aufgabe in Versandvorbereitungen besteht, während der eigentliche

Transport durch die Bahn, die Post oder gewerbsmäßige Spedition erfolgt. Die Arbeiten der Transportverwaltung finden in der Niederschlag in der Ausstellung von Begleitpapieren, Frachtbriefen, Versandavisen u.a. Sie verursachen ~~alle~~ Kosten, weniger von der Lieferentfernung, der Art der Ware, der Größe dem Gewicht oder Volumen der Sendungen abhängen, sondern vielmehr in Beziehung stehen zu der Zahl der Lieferungen. Die gesamten Kosten der Transportverwaltung, einschließlich der anteiligen Raumkosten, Abschreibungen usw. können deshalb auf Grundlage der Zahl der Lieferungen auf die Gebiete umgelegt werden.

Žweifellos gibt es Unternehmungen, in denen die Verhältnisse so einfach liegen. Für die weiteren Untersuchungen sei jede eine Unternehmung angenommen, die sämtliche Erzeugnisse zu gelegten Preisen in alle Gebiete verkauft. Die Transportkosten werden nicht gesondert berechnet, sondern sind im Verkaufspreis enthalten. Die Lieferungen erfolgen sowohl durch gewerbliche Transportunternehmungen, als auch durch eigene Lieferwagen. Außerdem werden in den Gebieten Lagerhäuser und eigene Transportbüros unterhalten. Die Auslieferungen an die Kunden erfolgen entweder direkt ab Fabrik oder von den örtlichen Lagerhäusern.

Direkte Kosten

Die nachfolgenden Kostenarten können ohne Verrechnungsgrundlage den einzelnen Gebieten unmittelbar belastet werden:

Sämtliche Kosten der in den Gebieten unterhaltenen Transportbüros, wie Gehälter und Soziallasten des Transportbedarfs- und Schreibpersonals. Anteilige Raumkosten der Transportbüros, Abschreibungen, Heizung, Licht, Strom, sowie Aufwendungen für Büromaterial und sonstiges Verbrauchsmaterial.

Sämtliche Kosten für den Betrieb und die Unterhaltung von gebietseigenen Fuhrparkeinrichtungen, wie Löhne für Kraftfahrer und Mechaniker, Garagenmiete, Betriebsstoffe, Abschreibungen, Steuern, Zulassung, Versicherung, Reparaturen und Instandhaltung, sowie Heizung, Licht, Strom und sonstige Aufwendungen allgemeiner Art.

Frachten, Expresgut- und Postgebühren, sowie sämtliche Kosten für Fremdspedition, für Lieferung von der Fabrik zum Lagerhaus, von der Fabrik zu den Kunden und dem Lagerhaus zu den Kunden einschließlich der Frachtkosten für Retouren.

Halbdirekte Kosten

Alle verbleibenden Transportkostenarten sind in der Regel halbdirekte Kostenarten und müssen als solche auf die Gebiete verteilt werden. Es sind die Transportkosten der Hauptniederlassung, die sich zum Zwecke der leichteren Verrechnung in 2 Gruppen zusammenfassen lassen.

- a) Die Kosten der allgemeinen Transportverwaltung.
- b) Die Kosten für den Betrieb und die Unterhaltung der firmeneigenen Fuhrparkeinrichtungen der Hauptniederlassung.¹⁾

Zunächst müssen die unter a) erfaßten "Allgemeinen Kosten der Transportverwaltung", die den Charakter von Gemeinkosten tragen, zwischen den Gebieten und der Hauptniederlassung verteilt werden, sofern die Hauptniederlassung gleichzeitig regionales Transportbüro für das sie umgebende Absatzgebiet ist. Verschiedene Verrechnungsgrundlagen lassen sich dafür heranziehen, wie die Zahl der Transportmittel in den Gebieten oder die Zahl der in den regionalen Transportbüros Beschäftigten. Eine bessere Grundlage ist gewöhnlich der Gesamtbetrag der direkten Transportkosten eines Gebietes, bzw. die direkten Gebietskosten abzüglich der Kosten für Fremdspedition.

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.53.

Die unter b) erfaßten Kosten sind gleichfalls zwischen der Hauptniederlassung und den Gebieten aufzuteilen. Sie stehen in enger Beziehung zu den eigentlichen Transportleistungen und halten als wichtigste Kostenarten Löhne für Kraftfahrer und Mechaniker, Garagenmiete, Betriebsstoffe, Abschreibungen, Steuern und Zulassung, sowie Reparaturen und Instandhaltung. Entsprechend den Transportleistungen, die sich einerseits aus Lieferungen an die Gebietslagerhäuser und andererseits aus Lieferungen in das eigene Absatzgebiet zusammensetzen, müssen diese Kosten verteilt werden.

Es kann sich als zweckmäßig erweisen, für die Verteilung der unter b) erfaßten Kosten Durchschnittstransportkosten- oder Standard-Transportkostensätze einzuführen. Diese werden in Einheiten wie Tonnen-, Zentner- oder Kilogrammkilometer ausgedrückt. Bei Anwendung dieser Methode ist eine durch einen erfahrenen Spediteur besonders aufzumachende Kalkulation der Leistungen notwendig. Sie hat die Ermittlung der entsprechenden Sätze für Kilometer-Tonnen-Geld, Kilometer-Zentner-Geld zum Ziel. Die Gebietsbelastungen können dann auf Grund der festgestellten Transporteinheiten vorgenommen werden. Bei der Einführung derartiger Kostensätze ist darauf zu achten, daß besonders in der ersten Zeit der Einführung diese laufend auf ihre Richtigkeit überprüft werden. Sind jedoch einmal die richtigen Sätze aufgestellt, ist das Verfahren verhältnismäßig einfach und seine Durchführung bereitet wenig Arbeit.¹⁾

4. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung

Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung auf die Gebiete ähnelt in vieler Hinsicht der Methode der Verrechnung der Transportkosten auf die Gebiete. Wandelt man das Beispiel

1) Ein ähnliches Verfahren ist ausführlich auf den Seiten 104 und 105 für Durchschnittskosten der Lagerhaltung erklärt.

Transportorganisation entsprechend auf die Lagerhausorganisation. Unterhält unsere Unternehmung neben dem zentralen Lagerhaus Produktionsort weitere Auslieferungsläger in den Gebieten, aus denen aus die in den Gebieten ansässigen Kunden beliefert werden. In vielen Fällen entspricht dieses Beispiel durchaus der Wirklichkeit, vielleicht mit dem Unterschied, daß gewöhnlich nicht nur ein Gebietslager unterhalten wird, sondern darüber hinaus weitere Läger bei den einzelnen Vertretern, Einkaufsgenossenschaften usw.

Direkte Kosten

Bei einer derart durchgeführten Lagerhausorganisation kann ein beträchtlicher Kostenanteil den einzelnen Gebieten direkt belastet werden. Die wichtigsten Kostenarten sind die folgenden:

Gehälter und Soziallasten des Lagerverwaltungs- und Aufsichtspersonals, sowie des Büro- und Schreibpersonals in den Gebieten.

Löhne und Soziallasten der Lagerarbeiter in den Gebieten.

Büromaterial und sonstige Gemeinkostenmaterialien.

Kosten, die im Zusammenhang mit der Unterhaltung der Gebietslagerhäuser entstehen, wie Raumkosten einschließlich Miete, Pacht, Licht, Strom, Heizung, Abschreibungen, Instandhaltung usw.

Versicherungen für eingelagerte Waren.

Porti und Fernmeldegebühren.

Verschiedene verbleibende Kosten allgemeiner Natur.

Halbdirekte Kosten

Alle verbleibenden Kosten der Lagerhaltung können als halbdirekte Kostenarten behandelt und als solche auf die Gebiete umgelegt werden. Sie umfassen die Kosten des zentralen Lagerhauses einschließlich der Kosten der allgemeinen Lagerverwaltung,

die im Zusammenhang mit der Beaufsichtigung und Verwaltung der Gebietslagerhäuser und Vertreterlager entstehen. Für rechnungszwecke können die Kosten der Lagerhaltung des Zentraler Lagerhauses in 2 Gruppen aufgespalten werden:

- a) Allgemeine Kosten der Lagerverwaltung
- b) Kosten der Lagerhaltung.

Zu a): Bei den allgemeinen Kosten der Lagerverwaltung handelt es sich um Gemeinkosten, die zwischen den Gebieten, bzw. den Gebietsniederlassungen und dem zentralen Lagerhaus aufzuteilen sind, sofern letzteres gleichfalls als regionales Auslieferungslager eingesetzt ist.

Für die Verteilung dieser mit der Aufsicht über die Gebietsniederlassungen zusammenhängenden Gemeinkosten kommen verschiedene Verrechnungsgrundlagen in Frage. Beispiele hierfür sind: Die direkten Kosten der Lagerhaltung und Lagerverwaltung in den Gebieten, die Zahl der in den Gebieten unterhaltenen Auslieferungsläger, die Zahl des regional beschäftigten Lagerpersonals, die Zahl der Gebietsaufträge, das Versandgewicht oder die Einheiten der versandten Erzeugnisarten.

Führt keine der vorgeschlagenen Verrechnungsgrundlagen zu einer gerechten Verteilung, muß der auf die Gebiete entfallende Anteil von den verantwortlichen Personen geschätzt werden. Für die Bestimmung des Gebietsanteils werden die oben angegebenen Bezugsgrößen zweckmäßigerweise herangezogen.

Zu b): Bei der zweiten Gruppe handelt es sich um Kosten, die in direkter Beziehung zu den Tätigkeiten der Ein- und Auslieferung, der Warenezusammenstellung und der Verteilung auf die regionalen Lager stehen. Sie sind auf die Absatzgebiete entsprechend ihren Anteilen umzulegen. Als Verrechnungsgrundlagen können folgende herangezogen werden: Zahl der in die Gebiete versandten Erzeugniseinheiten, Gewicht oder Volumen der Erzeugnisse, Anzahl der Lageranforderungen der Gebiete, Zahl

ber in die Gebiete abgefertigten Lieferungen, Zahl der Gebietsaufträge usw.

Zweifelloos besteht die Möglichkeit auf einer oder mehreren der angegebenen Grundlagen die Kostenverteilung auf die Gebiete durchzuführen. Solche allgemeinen Grundlagen genügen regelmäßig, wenn die Bedeutung der Kosten der Lagerhaltung gegenüber den anderen Vertriebskosten verhältnismäßig gering ist. Sie sind aber auch dann ausreichend, wenn die Kosten der Lagerhaltung einen wesentlichen Kostenfaktor darstellen, jedoch die gesamte Lagerorganisation als solche verhältnismäßig einfach ist. Das ist der Fall, solange die Kunden ausschließlich von den ihren Gebieten zugehörigen Lägern bedient werden und Lieferungen von anderen als gebietseigenen Lägern auf Ausnahmen beschränkt bleiben.

Bei vielen Unternehmungen liegen die Verhältnisse nicht so eindeutig. Oft weisen sie große Unterschiede in der Organisation der Lagerhaltung auf. Die Verrechnung der Kosten wird dadurch erschwert und oft sind komplizierte Verrechnungsgrundlagen notwendig, um eine gerechte gebietsmäßige Verteilung der Kosten zu erreichen. Die Waren können z.B. nach Fertigstellung an das zentrale Lagerhaus gehen und von dort über die Gebietslager an die Kunden. Sie können aber auch ohne das zentrale Lagerhaus zu berühren direkt an die Gebietslagerhäuser und direkt an die Kunden gehen. Außerdem besteht die Möglichkeit, daß Waren von Niederlassungen in den Gebieten an Kunden anderer Gebiete versandt werden, wie auch ein Warenaustausch zwischen verschiedenen Gebietslagerhäusern denkbar ist.

Weitere Kombinationen über den Weg der Waren vom Produktionsort über die Lagerorganisation zum Kunden sind möglich. Bei komplizierten Verhältnissen dieser Art lassen sich die Kosten der Lagerhaltung der Gebietslagerhäuser nicht mehr direkt auf die Gebiete umlegen, da die Lagerungsfunktion nicht mehr

ausschließlich einem, sondern zum Teil auch anderen Gebieten zugute kommt. Die Kosten der regionalen Lagerhaltung sind da aufzuspalten in die Kosten des eigentlichen Gebietes und den Teil, der auf die anderen Gebiete zu verrechnen ist. Als Basis für die Verrechnung kann als wichtigster Faktor die Zahl der versandten Erzeugniseinheiten gelten. Da sich jedoch die Erzeugnisarten in mancher Hinsicht voneinander unterscheiden, müssen, um eine genauere Grundlage zu erhalten, als weitere Stimmungsfaktoren der durchschnittliche Lagerungsrhythmus, der Durchschnittsmaß für Menge, Gewicht und Volumen der Erzeugnisart Berücksichtigung finden.

Je komplizierter die Lagerhausorganisation ist und je vielfältiger die Wege sind, welche die Waren gehen um vom Produktionsort in die Absatzgebiete zu gelangen, desto schwieriger wird es, mit Hilfe nur einer oder weniger Verrechnungsgrundlagen eine gerechte Verteilung der Kosten der Lagerhaltung auf die Gebiete durchzuführen. Was das soeben erwähnte Beispiel anbetrifft, so können die Aufwendungen für die Beschaffung einzelner freier Unterlagen für die Bestimmung des Gebietsanteils im Vergleich zum Wert der Ergebnisse einen Hinderungsgrund bilden.

In einer solchen Situation hilft die Einführung von Durchschnittskosten- oder Standardkostenwerten, wie überhaupt in amerikanischer Literatur dieses Verfahren als besonders zweckmäßig empfohlen wird.

Die Einführung von Durchschnitts- oder Standardkosten der Lagerhaltung

Der Vorteil bei Anwendung dieser Methode liegt darin, daß je Unterscheidung der Kosten nach dem Grad ihrer Verrechenbarkeit d.h. nach direkten, halbdirekten und indirekten Kosten entfällt. Sämtliche Kosten der Lagerhaltung werden als direkte Kosten behandelt und als solche auf die Gebiete umgelegt. Um den au

Die Gebiete entfallenden Kostenanteil zu erhalten, müssen lediglich alle Verkäufe gebietsmäßig erfaßt und die errechneten Kostensätze auf die verkauften Einheiten verrechnet werden. Dieses Verfahren hat viele Vorteile und eignet sich auch für solche Unternehmungen, die eine Vielzahl unterschiedlicher Erzeugnisse verkaufen. In den Kostensätzen müssen alle Kosten der Lagerhaltung enthalten sein, gleichgültig an welchem Ort sie anfallen, d.h. ob es sich um Kosten des Zentrallagerhauses oder um Kosten der örtlichen Zweigniederlassungen handelt.

Das Verfahren wird vereinfacht, wenn es gelingt, die verschiedenen Erzeugnisarten in Erzeugnisgruppen zusammenzufassen, damit nicht für jedes Erzeugnis, sondern nur für die Einheit einer Erzeugnisgruppe Standard- oder Durchschnittskosten aufzustellen sind. Das ist in der Regel möglich und selbst solche Firmen, die eine große Anzahl verschiedener Artikel vertreiben, können diese so einteilen, daß sich für Zwecke der Berechnung einheitlicher Kostensätze nur einige Erzeugnisgruppen ergeben. Sind die einzelnen Erzeugnisse in Gruppen zusammengefaßt, muß zunächst der Anteil an den gesamten Kosten der Lagerhaltung für jede Erzeugnisgruppe festgestellt werden. Diese Größe ist bestimmt durch die folgenden wichtigsten Faktoren:

Durchschnittliche Lagerdauer der zu einer Erzeugnisgruppe gehörenden Waren, beanspruchter Lagerraum, Anteil an den Arbeitskosten für die Zusammenstellung und Lagerung der Waren einer Erzeugnisgruppe, Anteil an den benötigten Verbrauchsstoffen, Anteil an den Schreibkosten für die Lagerkartei, Wert der unter einer Erzeugnisgruppe zusammengefaßten Waren.

Sämtliche Kosten der Lagerhaltung, mit Ausnahme der allgemeinen Verwaltungskosten, deren Anteil an den Erzeugnisgruppen entweder zu schätzen oder auf einer anderen Grundlage zu bestimmen ist, stehen zu einem oder mehreren dieser Faktoren in Beziehung.

Da außerdem das Verhältnis bekannt ist, in welchem die Erzeugnisgruppen zu diesen Faktoren stehen, kann der jeweilige Anteil an den Gesamtkosten bestimmt werden. Die Division der Kosten einer Erzeugnisgruppe durch die Zahl der unter dieser Gruppe erfaßten Erzeugniseinheiten ergibt die Durchschnittskosten je Einheit der Erzeugnisgruppe.

Es kann der Fall eintreten, daß die unter einer Erzeugnisgruppe zusammengefaßten Erzeugnisarten Unterschiede aufweisen, die sich kostenmäßig so auswirken, daß je nach der Erzeugnisart der Anteil an den Gesamtkosten der Erzeugnisgruppe verschieden ist. Es wird dann notwendig, die einzelnen Arten innerhalb einer Gruppe gegeneinander abzuwägen und ihren Gegenwert mit Hilfe von Äquivalenzziffern zu errechnen. An einem einfachen Beispiel sei dieses Verfahren anschaulicher gemacht. Nehmen wir an, eine Unternehmung vertreibt 6 verschiedene Erzeugnisse, die sie in die zwei Gruppen A und B einteilt. Die einzelnen Erzeugnisse werden wie folgt in die Gruppen eingestuft:

Gruppe A

Erzeugnis 1

Erzeugnis 2

Erzeugnis 3

Gruppe B

Erzeugnis 4

Erzeugnis 5

Erzeugnis 6

Der auf die Gruppen A und B entfallende Anteil an den gesamten Kosten der Lagerhaltung ist bekannt und in der erwähnten Weise festgestellt worden. Er beträgt für die Gruppe A DM 4080.- und für die Gruppe B DM 6200.- .

Die Unterschiede, die sich auf Grund der verschiedenen Erzeugnisarten in den Kosten der Lagerhaltung ergeben, werden mit Hilfe von Äquivalenzziffern für jede Gruppe festgestellt.

Erzeugnis 1 ist das am meisten verkaufte und erhält als Bezugsgröße die Äquivalenzziffer 1.

Erzeugnis 2 verbraucht das doppelte an Kosten wie Erzeugnis 1 und erhält als Bezugsgröße die Äquivalenzziffer 2.

Erzeugnis 3 dagegen verbraucht an Kosten nur 60 % von Erzeugnis 1 und erhält als Bezugsgröße die Äquivalenzziffer 0,6.

Bleiben wir zunächst bei den Erzeugnissen der Gruppe A, dann müssen die im Abrechnungszeitraum verkauften Einheiten jeder Erzeugnisart mit den Äquivalenzziffern multipliziert werden, um auf diese Weise für jede Erzeugniseinheit den Gegenwert in "Lagereinheiten" zu erhalten. Die Lagereinheit ist die Bezugsgröße, für welche die Durchschnittskosten berechnet werden. Das ergibt folgende Rechnung:

Erzeugnis	verkaufte Einheiten	Äquiv.Ziff.	Lagereinh.
1	27 000	x 1	= 27 000
2	9 000	x 2	= 18 000
3	10 000	x 0,6	= 6 000
Summe der Lagereinheiten			= 51 000

Die gesamten Kosten der Lagerhaltung der Erzeugnisgruppe A werden anschließend durch die Lagereinheiten dividiert und auf diese Weise die Durchschnittskosten je Lagereinheit ermittelt.

Die Kosten der Lagerhaltung für die Erzeugnisgruppe A betragen DM 4.080.-

dann betragen die Durchschnittskosten

je Lagereinheit $4.080 : 51\ 000 = \text{DM } 0,08$
=====

Die Unternehmung vertreibt ihre Erzeugnisse in drei Absatzgebiete X, Y, Z. Die Verkäufe der unter der Gruppe A erfaßten Erzeugnisse verteilen sich auf die Gebiete wie folgt:

Gebiet X

Erzeugnis	verkaufte Einheiten	Äquiv.Ziffer			Lagereinsh.
1	12 000	x	1	=	12 000
2	2 500	x	2	=	5 000
3	4 000	x	0,6	=	2 400
Lagereinheiten insgesamt					19 400

Gebiet Y

Erzeugnis	verkaufte Einheiten	Äquiv.Ziffer			Lagereinsh.
1	6 000	x	1	=	6 000
2	3 000	x	2	=	6 000
3	2 500	x	0,6	=	1 500
Lagereinheiten insgesamt					13 500

Gebiet Z

Erzeugnis	verkaufte Einheiten	Äquiv.Ziffer			Lagereinsh.
1	9 000	x	1	=	9 000
2	3 500	x	2	=	7 000
3	3 500	x	0,6	=	2 100
Lagereinheiten insgesamt					18 100

Die Multiplikation der für die Gebiete festgestellten Lagereinheiten mit den Durchschnittskosten je Lagereinheit ergibt den Gesamtbetrag der Kosten der Lagerhaltung für die Gebiete X, Y, Z

Gebiet	Erzeugnisse der Gruppe A in Lagereinheiten	Durchschnittskosten einer Lagereinheit	Gesamtbetrag der Kosten der Lagerhaltung in dem Gebieten
X	19 400	DM 0,08	DM 1 552.-
Y	13 500	DM 0,08	DM 1 080.-
Z	18 100	DM 0,08	DM 1 448.-
51 000			DM 4 080.-

Damit ist die Verteilung der Kosten der Lagerhaltung auf die Gebiete abgeschlossen. Von dem Gesamtbetrag der Lagerhaltungskosten der Erzeugnisgruppe A von DM 4 080.- entfallen auf die Gebiete folgende Anteile:

Gebiet X	DM 1 552.-
Gebiet Y	DM 1 080.-
Gebiet Z	DM 1 448.-
	<u>DM 4 080.-</u>
	=====

Das gleiche Verfahren ist für die Kosten der Lagerhaltung der unter der Gruppe B erfaßten Erzeugnisarten, sowie für evtl. weitere Erzeugnisgruppen anzuwenden.

Die Einführung von Durchschnittskosten für die Kosten der Lagerhaltung ist ohne Zweifel eine interessante Möglichkeit, das gesamte Verrechnungsverfahren weitgehend zu vereinfachen. Unterscheidungen zwischen direkten, halbdirekten und indirekten Kosten gibt es nicht mehr, sondern alle Kosten können ohne Ausnahme auf die Gebiete direkt verrechnet werden.

Trotz dieser augenscheinlichen Vorzüge gegenüber dem erstgenannten Verfahren, hat diese Methode den Nachteil, daß die Kosten der Lagerhaltung für jedes Gebiet stark vereinheitlicht werden. Das mag in den Fällen berechtigt sein, in denen entweder die Organisation

der Lagerhaltung weniger kompliziert ist oder aber zumindest in den Gebieten weitgehend ähnliche Organisationsverhältnisse vorliegen. Beim Rechnen mit Durchschnittskosten oder durch die Festlegung von Standardkostensätzen wird nämlich der Gebietsanteil dadurch bestimmt, daß die Kosten einzig und allein in Abhängigkeit von Art und Menge der in die Gebiete verkauften Erzeugniseinheiten gesehen werden.

Es ist offensichtlich, daß der Gebietsanteil nicht ausschließlich von dem Faktor verkaufte Erzeugnismenge abhängt, sondern darüber hinaus weitere Einflüsse geltend werden, die in der Lagerorganisation der Gebiete begründet liegen. Denn es ist nicht anzunehmen, daß der Betrieb und die Unterhaltung der Gebietslagerhäuser überall die gleichen Kosten verursachen, bzw. daß in Gebieten mit geringerem Absatz auch im entsprechenden Verhältnis der Unterhalt der Lagerhäuser geringer ist. Zwar wird durch die Vereinheitlichung der Kosten der Lagerhaltung der von den Organen der Gebietsleitung vielfach erhobene Einwand entkräftet, daß ihnen ein zu hoher Anteil an den Kosten der Lagerhaltung zur Last geschrieben wird. In vielen Fällen liegt es nicht im Machtbereich der Gebietsorgane, hier Abhilfemaßnahmen vorzunehmen, insbesondere wenn die Lagerhausorganisation von der obersten Unternehmungsleitung eingerichtet wurde und Reorganisationsmaßnahmen allein ihr vorbehalten sind.

Da es der Zweck der Gebietsanalyse ist, die Unterschiede in den Gebietskosten aufzuzeigen, ist es bei komplizierteren Verhältnissen dieser Art wünschenswert, getrennte Kostensätze für jedes Gebiet aufzustellen. Würde z.B. eine Einheit des Erzeugnisses 1 in das Gebiet Z geliefert und der Weg der Lieferung geht von dem zentralen Lagerhaus über das Gebietslagerhaus an den Kunden, dann muß das Gebiet Z mit zwei Kostensätzen je Einheit belastet werden, nämlich den Kosten des Zentrallagerhauses und den Kosten der regionalen Niederlassung.¹⁾

1) Vergl. J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.59.

Das macht das Verfahren schwieriger, erhöht aber den Wert für Kontrollzwecke.

Welches Verrechnungsverfahren im einzelnen anzuwenden ist, muß jede Unternehmung selbst entscheiden. Jedes Verfahren hat seine Vorzüge und seine speziellen Schwierigkeiten. Letzten Endes sind es aber die Verhältnisse der jeweiligen Lagerorganisation, die den Ausschlag für die Anwendung der einen oder der anderen Methode geben müssen. Danach ist die Verfahrensauswahl zu treffen.

5. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsabwicklung

In der Kostenstelle "Zahlungsabwicklung" werden sämtliche Kosten erfaßt, die im Zusammenhang mit dem Zahlungseinzug, der Kreditgenehmigung und der Bearbeitung der Kundenforderungen entstehen. Ihrem Charakter nach sind es Verwaltungsgemeinkosten, die sich aus personellen Aufwendungen für das Büro- und Schreibpersonal, Büroverbrauchsstoffen, Rechtsberatungs- und Gerichtskosten, Kreditkosten, anteiligen Raumkosten, Abschreibungen und sonstigen Kosten allgemeiner Art zusammensetzen.

Werden innerhalb der Gebiete keinerlei Kreditbüros oder ähnliche Einrichtungen unterhalten und sämtliche im Zusammenhang mit der Zahlungsabwicklung anfallenden Arbeiten durch die Hauptverwaltung der Unternehmung erledigt, müssen regelmäßig alle hier anfallenden Kosten entweder auf einer halbdirekten oder indirekten Grundlage verteilt werden.

Die einfachste Grundlage wäre zweifellos die, sämtliche Kosten der Zahlungsabwicklung auf der Basis der Gebietsverkäufe zu verrechnen. Eine solche Grundlage genügt, wenn die Bedeutung dieser Kosten nur gering ist, oder die Kunden hinsichtlich des Kreditrisikos, der Größe und der zeitlichen Folge ihrer Aufträge nur unbedeutende Unterschiede aufweisen. Nur in den

seltensten Fällen werden derartige Verhältnisse vorliegen. Für eine gerechte Verteilung müssen deshalb andere Verrechnungsgrundlagen herangezogen werden.

Die erste Aufgabe besteht darin, die in der Kostenstelle "Zahlungsabwicklung" zusammengefaßten Tätigkeiten funktionell zu unterscheiden, beispielsweise in Fakturierung, Kontokorrentbuchführung, Kreditgenehmigung und -verwaltung sowie Mahnung und Zahlungseinzug.¹⁾ Anschließend sind für die durch eine Funktion verursachten Kosten entsprechende Verrechnungsgrundlagen zu bilden, mit deren Hilfe die Umlage auf die Gebiete erfolgt.

Die Kosten für die Fakturierung stehen in enger Beziehung zu der Tätigkeit der Rechnungserstellung. Ihre Umlage auf die Gebiete erfolgt deshalb am besten auf der Basis der Zahl der Gebietsrechnungen, bzw. der Zahl der einzelnen Rechnungszeilen.

Eine ebenso einfache wie gerechte Grundlage läßt sich für die Kosten der Kundenbuchführung finden. Sie stehen in engem Zusammenhang mit der Zahl der Buchungen und können auf dieser Grundlage umgelegt werden. Ist es nicht ohne weiteres möglich, die Zahl der auf die Gebiete entfallenden Buchungen zu bestimmen, können andere Grundlagen, wie die Zahl der laufenden Konten, Zahl der Aufträge, Zahl der Rechnungen und Zahlungseingänge herangezogen werden.

Die am besten geeignete Bezugsgröße für die Umlage der Kosten für die Kreditgenehmigung und Kreditverwaltung ist die Zahl

1) Vergl. hierzu KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.29. Nach ihm umfaßt die Zahlungsabwicklung die Fakturierung, Kontokorrentbuchführung und Kasse, wobei er in bezug auf die Gesamtfunktion zwischen regulärer Abwicklung und Regulierung auf Mahnung und durch Beitreibung unterscheidet.

der auf die Gebiete entfallenden Kreditgenehmigungen. In der Regel genügt aber auch die Zahl der laufenden Kundenkonten oder die Zahl der Aufträge.

Mahnungen und Zahlungseinzug verursachen im besonderen Schreibkosten, die in Zusammenhang mit der Bearbeitung der Kundenforderungen entstehen. Neben den üblichen Aufwendungen für Gehälter, Schreibmaterialien, Raumkosten usw. sind als weitere Kostenarten Anwalts- und Gerichtskosten, Kosten für Zahlungsbefehle, Gehälter und Spesen des Inkassopersonals sowie verschiedene andere Eintreibungskosten zu verrechnen. Diese Kosten zeigen gewöhnlich eine direkte Abhängigkeit von der Zahl der Kunden oder der Zahl der offenen Konten und können auf einer dieser Grundlagen auf die Gebiete verrechnet werden. Eine bessere Verteilungsgrundlage ist die Zahl der Mahnschreiben und Zahlungsbefehle eines Gebietes, sofern derartige Daten ohne besonderen Organisationsaufwand aus den sonstigen laufenden Aufzeichnungen oder der Vertriebs- und Absatzstatistik erhältlich sind.

Verluste aus uneinbringlichen Forderungen werden am besten nach Gebieten erfaßt und diesen als direkte Gebietskosten unmittelbar belastet. In der gleichen Weise sind eingegangene dubiose Forderungen den Gebieten direkt gutzuschreiben.

Mit der Verrechnung der Verluste aus uneinbringlichen Forderungen ist die Verteilung der Kosten der Zahlungsabwicklung abgeschlossen. Sie bereitet nur geringe Schwierigkeiten, da in den meisten Fällen Gesamtgrundlagen wie die Zahl der Kunden, der Aufträge, der Rechnungen, der Buchungen und Mahnschreiben genügen, um eine gerechte Verteilung zu ermöglichen.

6. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten

Die nächste Gruppe unter den Vertriebskosten umfaßt die Kosten des "Vertriebs-Finanzwesens". Sie sind ebenfalls auf die Gebiete umzulegen, da die hier anfallenden Kostenartenbeträge in der Regel doch so bedeutend sind, daß ohne ihre Verrechnung der Gewinn oder Verlust eines Absatzgebietes nicht in vernünftiger Weise bestimmt werden kann.

Zu den wichtigsten Aufwendungen zählen zunächst wieder die personellen Kosten, zu denen als weitere Kostenarten die Aufwendungen für den Betrieb und den Unterhalt der Finanzbüros, also die Kosten für Büromaterialien und sonstige Verbrauchsstoffe, die anteiligen Raumkosten, Porti und Fernmeldekosten u.a. treten.

Neben diesen Gemeinkosten der Finanzverwaltung sind die eigentlichen Finanzkosten zu erfassen und mit ihren Anteilen auf die Gebiete zu verteilen. Sie bestehen im wesentlichen aus der kalkulatorischen Verzinsung des Anlage- und Umlaufvermögens, aus gewährten Kassa-Skonti, Überweisungs- und Rechtsberatungskosten, Prüfungsgebühren und ähnlichen mit der finanziellen Führung zusammenhängenden Aufwendungen. Beispielhaft können sich die Finanzkosten einer Unternehmung aus den folgenden Posten zusammensetzen:

a) Gemeinkosten der Finanzverwaltung:

Gehälter und Sozialaufwendungen für die Finanzleitung und das Büro- und Schreibpersonal.

Kosten für den Unterhalt und Betrieb des Finanzbüros, enthaltend anteilige Raumkosten einschließlich Abschreibungen, Instandhaltung, Licht, Strom, Heizung usw.

Büromaterialien und sonstige Verbrauchsstoffe.

Fernmelde- und Verbindungskosten.

b) Spezielle Finanzkosten:

Zinsen auf das eingesetzte betriebsnotwendige Eigen- und Fremdkapital (kalkulatorische Verzinsung des Anlage- und Umlaufvermögens).

Kassa-Skonti.

Gebühren für Transferierung, Rechtsberatung, Prüfung usw.

Da die finanzielle Führung regelmäßig in den Händen einer zentralen Leitungsstelle liegt, deren Tätigkeit sich über sämtliche Bereiche der Betriebswirtschaft erstreckt, müssen die hier angefallenen Kostenarten nach Herstellungs-, Vertriebs- und anderen Betriebsfunktionen unterschieden werden. Das ist notwendig, um den für den Vertriebsbereich ermittelten Anteil auf die Gebiete umlegen zu können.

Die auf den Vertrieb entfallenden Zinskosten für das eingesetzte betriebsnotwendige Eigen- und Fremdkapital sind bestimmt durch den Anteil des Vertriebs an dem investierten Kapital des Anlage- und Umlaufvermögens.

Gewährte Kassa-Skonti können in der Regel direkt dem Vertriebsbereich als Finanzkosten zur Last geschrieben werden.

Die Umlage der Gemeinkosten der Finanzverwaltung ist schlüsselmäßig vorzunehmen, da diese Gemeinkosten in keiner unmittelbaren Beziehung zu den Betriebsfunktionen stehen. Ein geeigneter Verteilungsschlüssel sind gewöhnlich die direkten und halbdirekten Finanzkosten dieser Stellen. Führt er zu keinem befriedigenden Ergebnis, sind von den verantwortlichen Organen die Anteile entweder zu schätzen oder andere den Kosten zugrunde liegende Bezugsgrößen heranzuziehen.

Ein Posten von geringerer Bedeutung sind die Gebühren für Überweisungen, Rechtsberatungen, Prüfungen, Auskünfte etc. Lassen sich die auf die einzelnen Betriebsfunktionen entfallenden

Anteile nicht direkt bestimmen, sind sie ebenfalls zu schätzen oder mit Hilfe eines allgemeinen Verteilungsschlüssels auf die Betriebsfunktionen umzulegen. In der Regel dürfte es jedoch genügen, diese Kosten zusammen mit den Gemeinkosten der Finanzverwaltung auf der gleichen Grundlage zu verteilen.

Nach der Feststellung des Vertriebsanteils an den Finanzkosten kann die Verrechnung auf die Gebiete erfolgen. Folgende Verrechnungsgrundlagen können für die Verteilung der Finanzkosten auf die Gebiete herangezogen werden:

- a) Zinsen für das im Vertrieb eingesetzte Anlagevermögen auf der Grundlage der in den Gebieten unterhaltenen Einrichtungen, wie Grundstücke und Gebäude, Büro- und Geschäftsausstattung, Fuhrparkeinrichtungen etc.

Zinsen für Gegenstände des Anlagevermögens, die den Gebieten nicht direkt belastet werden können, sind schlüsselmäßig zu verteilen. Werden z.B. Fuhrparkeinrichtungen ausschließlich bei der Hauptniederlassung unterhalten, können die hierauf zu verrechnenden kalkulatorischen Zinsen auf der Grundlage der Transportkosten der Gebiete verteilt werden.

Zinsen für Gegenstände des Umlaufvermögens betreffen insbesondere das in den Vorräten investierte Kapital, sowie Zinsen für Kundenforderungen und sonstige laufende Betriebsmittel. Zinsen für das in den Vorräten investierte Kapital können auf der Basis der durchschnittlichen Lagerbestände der Gebiete verteilt werden. Bestehen keine gebietseigenen Lagereinrichtungen, ist die richtige Grundlage der Wert der Gebietsverkäufe. Zinsen für Kundenforderungen sind auf der Basis der durchschnittlichen Außenstände in den Gebieten umzulegen. Zinsen für sonstige laufende Betriebsmittel auf der Grundlage des ~~des~~ Gesamtbetrages der direkten und halbdirekten Gebietskosten.

- b) Aufgewendete Kassa-Skonti sollten soweit als möglich den einzelnen Absatzgebieten direkt nachgewiesen werden. Dieser Posten ist in der Regel bedeutend genug, um Mehraufwendungen für die Bereitstellung derartiger Unterlagen zu rechtfertigen. Sind die Zahlungsbedingungen einheitlich festgelegt und besteht in der gebietsweisen Zusammensetzung der Kunden eine Übereinstimmung in der Zahlungsweise, dann kann es genügen, diese Aufwendungen auf der Grundlage der Gebietsverkäufe zu verteilen.
- c) Der Anteil des Vertriebs an den Gemeinkosten der Finanzverwaltung ist schlüsselmäßig auf die Gebiete aufzuteilen. Die Verschlüsselung kann in den meisten Fällen auf der Basis der direkten oder halbdirekten Vertriebskosten oder auch nur der direkten und halbdirekten Finanzkosten der Gebiete vorgenommen werden. Führt keine dieser Grundlagen zu einer befriedigenden Verteilung, sind die Anteile zu schätzen oder andere Bezugsgrößen zu ermitteln.

inen interessanten Vorschlag zur Verrechnung der Finanzkosten auf die Gebiete bringen HECKERT und MINER in ihrem bereits erwähnten Werk.¹⁾ Nach Feststellung des Vertriebsanteils an den gesamten Finanzkosten der Unternehmung wird dieser Anteil im Gegensatz zu unserer Darstellung in einer Summe und mit Hilfe nur eines Verteilungsschlüssels auf die Gebiete umgelegt. Dieser Verteilungsschlüssel setzt sich aus verschiedenen Beziehungsarten zusammen, die im einzelnen den Finanzbedarf der Gebiete bestimmen. Der Finanzbedarf der Gebiete ist durch folgende Größen bestimmt:

Körperliche Einrichtungen des Anlagevermögens der Gebiete, Kundenforderungen, Lagervorräte an Fertigerzeugnissen und sonstige laufende Betriebsmittel des Umlaufvermögens.

) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.62 ff.

Diese Anteile sind für jedes Gebiet zu ermitteln und in Prozenten des Gesamtbetrages auszudrücken. Die errechneten Prozentsätze bilden den Verteilungsschlüssel, mit dessen Hilfe die Gesamtumlage der Finanzkosten auf die Gebiete erfolgt.

Beide Verfahren unterscheiden sich im Grunde genommen nicht wesentlich voneinander. Wenn auch im letzteren Fall der Gesamtbetrag der Finanzkosten in einer Summe auf die Gebiete verteilt wird, so sind doch in dem Verteilungsschlüssel diejenigen Bezugsgrößen enthalten, die den Kosten zugrunde liegen, wenn sie nach Kostenarten getrennt auf die Gebiete verteilt werden. Die Ergebnisse beider Verfahren werden sich daher nicht stärker voneinander unterscheiden, solange im Verteilungsschlüssel sämtliche Beziehungswerte vereinigt sind, die auch bei der Einzelverrechnung der Finanzkosten Anwendung finden. Sobald aber eine tiefgehende Aufgliederung der Finanzkosten notwendig erscheint, bereitet es regelmäßig Schwierigkeiten, eine Vielzahl von Bezugsgrößen in einem Ausdruck zusammenzufassen. In einer solchen Situation ist es leichter, die Kostenarten einzeln zu verrechnen, als einen komplizierten Verteilungsschlüssel für die summarische Umlage zu bilden. Außerdem sind die Ergebnisse bei der Einzelverrechnung exakter und genauer, als bei der summarischen Kostenverteilung.

7. Die Verrechnung der Kosten der Allgemeinen Vertriebsverwaltung

Als Restgruppe für die Gebietsumlage verbleiben verschiedene Vertriebskosten allgemeiner Art, die zwar regelmäßig anfallen, aber nur selten in einer unmittelbaren Beziehung zu den Absatzgebieten stehen. Als wichtigste Kostenarten zählen zu ihnen die Gehälter und Soziallasten des Personals der allgemeinen Vertriebsverwaltung, der Anteil an den Personalkosten der obersten Unternehmensleitung, Gebühren und wiederkehrende Beiträge für die Mitgliedschaft bei marktregelnden Verbänden und

anderen Institutionen, Spenden und Abonnements, allgemeine Steuern,¹⁾ Versicherungen, Warenzeichenschutzgebühren, Lizenzen etc. Nicht zu vergessen sind auch hier die Kosten für Verbrauchsmaterialien, anteilige Raumkosten, Abschreibungen usw.

Die Kosten für Marktanalyse und Marktbeobachtung müssen ebenfalls dieser allgemeinen Gruppe zugewiesen werden, sofern sie nicht als Kosten einer eigenen Kostenstelle erfaßt und verrechnet werden sollen. Allgemeinen Charakter tragen auch die Kosten für Vertriebsaufzeichnungen und Vertriebsstatistik. Soweit sie als Kosten anderer Vertriebskostenstellen nicht schon verrechnet wurden, sind auch sie dieser Restgruppe zuzurechnen.

Für die Verrechnung der allgemeinen Vertriebskosten auf die Gebiete gilt grundsätzlich die gleiche Forderung, daß sämtliche Vertriebskosten, die in direkte oder halbdirekte Beziehung zu einzelnen Absatzgebieten gesetzt werden können, auch in dieser Weise auf die Gebiete zu verrechnen sind. Nur diejenigen Kostenarten, für welche diese Möglichkeit nicht besteht, sind für die allgemeine Umlage übrig zu lassen. Sie werden am besten zu einer Gruppe zusammengefaßt und schlüsselmäßig verteilt.

Eine allgemein gültige Grundlage für die Verrechnung der allgemeinen Vertriebskosten gibt es nicht. Die Verhältnisse in den einzelnen Unternehmungen sind zu verschieden, um etwa als wohldurchdachte Generallösung eine Einheitsgrundlage bilden zu können. HECKERT und MINER zeigen jedoch eine Methode, die sich in vielen Fällen als zweckmäßig und brauchbar erwiesen hat. Es handelt sich dabei um einen Verteilungsschlüssel, in welchem die wichtigsten Beziehungswerte Berücksichtigung finden. Durch Abwägen verschiedener Faktoren, die einerseits mit der Kostengestaltung in Zusammenhang stehen und andererseits

1) Die Umsatzsteuer wird den Gebieten auf der Grundlage der Gebietsverkäufe belastet.

die Unterschiede in den Gebieten berücksichtigen, wird eine weitgehend gerechte Kostenverteilung erreicht. Folgendes Beispiel wurde entnommen: ¹⁾

Gebiet

Ausgewählte Bezugsgrößen	Gesamtzahl	X	Y	Z
Zahl der Verkaufsgeschäfte	20.000	10.000	4.000	6.000
Zahl der Kunden	1.000	600	100	300
Zahl der im Vertrieb Beschäftigten	400	240	60	100
Rohgewinn	2.000.000	600.000	1.000.000	400.000

Es wurde weiter angenommen, daß bei der Bestimmung des Verhältnisses der allgemeinen Vertriebskosten zu den Gebieten die vier Bezugsgrößen ein Gewicht von 3 : 2 : 1 : 4 aufweisen. Das führt zu folgender Rechnung:

	X			Y			Z		
	% der Gesamtzahl	Gewicht	Produkt aus Gewicht X %	% der Gesamtzahl	Gewicht	Produkt aus Gewicht X %	% der Gesamtzahl	Gewicht	Produkt aus Gewicht %
Verkäufe	50	3	150	20	3	60	30	3	90
Kunden	60	2	120	10	2	20	30	2	60
Beschäftigte im Vertrieb	60	1	60	15	1	15	25	1	25
Rohgewinn	30	4	120	50	4	200	20	4	80
	10		450	10		295	10		255
	450:10 = 45,0			295:10 = 29,5			255:10 = 25,5		

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.66 ff.

Die Aufteilung der allgemeinen Vertriebskosten erfolgt dann nach folgendem Schlüssel:

Gebiet X	45,0 %
Gebiet Y	29,5 %
Gebiet Z	25,5 %

Insgesamt: 100,0 %
=====

Läßt sich eine Methode wie die oben dargestellt nicht anwenden, können die allgemeinen Vertriebskosten auf der Grundlage aller anderen auf die Gebiete verteilten Vertriebskosten umgelegt werden. Ist der Anteil der allgemeinen Vertriebskosten an den gesamten Kosten des Vertriebs nur gering oder zu unbedeutend, um eine gebietsweise Umlage zu rechtfertigen, kann er auch als verbleibender Restposten betrachtet werden und als solcher ohne Verrechnung zu den Gesamtvertriebskosten der Gebiete addiert werden.

III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse

In den nachfolgenden Darstellungen ist das statistische Verfahren der Vertriebskostenanalyse nach Absatzgebieten veranschaulicht. Es muß darauf hingewiesen werden, daß solche Darstellungen nur das allgemeine Verfahren wiedergeben können, während in der Praxis die Gegebenheiten der inneren Vertriebsorganisation und die örtlichen Verhältnisse besondere Berücksichtigung finden müssen. Trotz dieser Einschränkungen sind derartige Darstellungen wertvoll, da sie in vereinfachter und zusammengedrückter Form den grundsätzlichen Weg und die allgemeine Methode zeigen, die für die Durchführung der Analyse geeignet sind.

Die Tafeln A bis G zeigen zuerst die Umlage der Kosten der Vertriebsfunktionen auf die Absatzgebiete. Um dieses Verfahren zu veranschaulichen, wurden folgende Annahmen zugrunde gelegt:

Der gesamte Verkauf der Unternehmung liegt in der Hand einer zentralen Leitungsstelle, die ihrerseits innerhalb der einzelnen Absatzgebiete eigene Verkaufsbüros unterhält. Die Kundenbearbeitung erfolgt durch Verkäufer der Gebietsniederlassungen sowie durch Spezialverkäufer für das gesamte Absatzgebiet.

Die Werbung ist für das gesamte Absatzgebiet am Ort der Hauptniederlassung zentral zusammengefaßt. Selbständige Werbebüros in den Gebieten werden nicht unterhalten.

Schreibarbeiten, verursacht durch den Verkehr mit den Kunden, wie Auftragsbearbeitung, Fakturierung, Mahnung, Zahlungseinzug etc., werden durch die Hauptniederlassung durchgeführt.

Die Warenauslieferung und der Transport erfolgt durch

gebietseigene Fuhrparkeinrichtungen oder durch Fremdepedition. Die allgemeine Transportverwaltung befindet sich bei der Hauptniederlassung, die ebenfalls eigene Transporteinrichtungen zur Belieferung der Gebietslagerhäuser unterhält.

Die Lagerhausorganisation ist über das gesamte Absatzgebiet verteilt.

Die Tafeln I und II bringen in zusammengefaßter Form die Ergebnisse aus den Tafeln A bis G. Die Tafel III zeigt dagegen die endgültige Bestimmung des Gewinns oder Verlustes nach Absatzgebieten. Nach Feststellung des Rohgewinns oder der Vertriebspanne nach Absatzgebieten in Tafel III, wird durch stufenweise Subtraktion jeweils der Gebietsgewinn nach Abzug der direkten, halbdirekten und indirekten Vertriebskosten bestimmt. Dieses Verfahren erscheint deshalb zweckmäßig, weil die durch die Verrechnung der direkten und halbdirekten Kosten erhaltenen Ergebnisse für Kontrollzwecke oft wertvoller sind, als der Versuch der vollständigen Kostenverrechnung.

Es muß noch besonders betont werden, daß ein Bericht, wie ihn die Tafel III zeigt, nur richtungweisende Fingerzeige für weitere Untersuchungen geben kann. Er kann aufzeigen, daß es zu kostspielig ist, in dem Absatzgebiet Z zu verkaufen. Das bedeutet nicht, daß dieses Gebiet für den weiteren Verkauf aufzugeben ist. Vielmehr wird zu untersuchen sein, worauf der in diesem Gebiet höhere Kostenanfall zurückzuführen ist. Vielleicht sind es die derzeitig angewendeten Verkaufsmethoden, die einer Änderung bedürfen oder es sind die Absatzbedingungen, die aus den besonderen Kundenverhältnissen in diesem Gebiet herrühren.

In vielen Fällen ist deshalb die Gebietsanalyse nur der Ausgangspunkt für weitere und stärker aufgegliederte Kostenstudien. Von ihr kann nicht erwartet werden, daß sie die Lösung aller

Vertriebsprobleme aufzeigt. Sie muß die schwachen Stellen ausfindig machen und auf die Richtung der Abhilfemaßnahmen hinweisen. Die Analyse kann z. B. zeigen, daß die Kosten des Verkaufs im Absatzgebiet Z wesentlich höher liegen als in den Absatzgebieten X und Y. Die weiteren Ermittlungen können sich dabei bis auf die Tätigkeiten des Verkaufspersonals in den Gebieten erstrecken, indem mit Hilfe des bei der Kostenstellenanalyse beschriebenen Verfahrens, den Kosten bestimmte Leistungen gegenübergestellt werden. Liegen die Ursachen für den zu hohen Kostenanfall nicht in den Leistungen der im Vertrieb Beschäftigten begründet, sondern in den Absatzbedingungen, den Kundenverhältnissen und anderen Erscheinungen, können weitere Unteranalysen der Gebietskosten nach Kunden oder Kundengruppen, Warengattungen, Absatzwegen usw. erforderlich sein. Diese Analysenarten werden in den nachfolgenden Kapiteln näher beschrieben.¹⁾

- 1) Die anschließende Darstellung des statistischen Verfahrens der Gebietsanalyse erfolgt in Anlehnung an eine bei J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER a.a.O. S.75 ff. und S.109 ff. wiedergegebene Systematik, jedoch unter besonderer Berücksichtigung der im vorliegenden Text gegebenen Erläuterungen. Das gilt auch für das auf den Seiten 185 - 188 dargestellte Verfahren der Erzeugnisanalyse.

A. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
			X	Y	Z
Kosten der Gebiete:					
r und Sozialkosten der Leitungs- und Organe der Gebietsniederlassungen	112370	Direkte Kostenverteilung	28093	61803	22474
r und Sozialkosten des Büro- und Schreib- le der Gebietsniederlassungen	41399		11177	21529	8693
r, Sozialkosten, Reisekosten und Spesen Käufer in den Gebieten	390342		109295	210784	70263
ge Raumkosten einschl. Abschreibungen für tungen, Heizung, Strom, Licht, Instandhal- c. der Gebietsverkaufsbüros	35485		8518	19161	7806
e allgemeine Kosten, wie Büroverbrauchs- Porti, Telefon etc. der Gebietsbüros	11829		2840	6742	2247
ante, direkte Gebietskosten	591425		159923	320019	111483
	=====		=====	=====	=====
Indirekte Kosten der Gebiete:					
r, Sozialkosten, Reisekosten, Spesen n Spezialverkäufern	41167	Zeitstudien oder An- zahl d. Gebietsbesuche	12350	20584	8233
onen von Spezialverkäufern	15437	Wert d. Gebietsverkäufe	3859	10034	1544
Verkauf verbundene Schreibkosten der ederlassung	46315	Zahl der Aufträge, Recn- nungen oder Kunden der Gebiete.	12968	25010	8337
teuer	320000	Gesamtwert der steuer- pflicht. Gebietsverk.	80000	208000	32000
ante halbdirekte Gebietskosten	422919		109177	263628	50114
	=====		=====	=====	=====
Indirekte Kosten der Gebiete:					
r, Sozialkosten und Spesen des allge- leitungs- und Verwaltungspersonals auf	69824	Zahl der Aufträge, der Kunden oder Reisenden der Gebiete	17456	38403	13965
rdung und Ausbildung des Verkaufs-	15516	Zahl der Verkäufer in den Gebieten	3723	8378	3415
ge Raumkosten einschl. Abschreibungen richtungen, Strom, Licht, Heizung, In- ltung etc.	18104	Zahl der Aufträge, Rechnungen oder Kunden der Gebiete	5069	9776	3259
ge allgemeine Kosten, wie Bürover- stoffe, Porti, Telefon etc.	25860	Schätzung oder Gesamt- betrag der direkten u. halbdirekten Verkaufs- kosten der Gebiete	6982	14740	4138
ante indirekte Gebietskosten	129304		33230	71297	24777
ante halbdirekte Gebietskosten	422919		109177	263628	50114
ante direkte Gebietskosten	591425		159923	320019	111483
ante Kosten des Verkaufs	1.143648		302330	654944	186374
	=====		=====	=====	=====

weckmäßigkeit dieser Grundlage beruht auf der Annahme, daß die wichtigsten Kostenarten in Be-
zug zu den mit dem Verkauf verbundenen Schreibkosten stehen. Sie können deshalb auf der gleichen
Lage wie diese auf die Absatzgebiete verteilt werden.

B. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
			X	Y	Z
<u>Direkte Kosten der Gebiete:</u>					
Kosten für örtliche Werbemaßnahmen:					
Insertate in örtlichen Zeitschriften	61 375	direkte Kosten- verteilung	18 412	27 620	15 343
Reklameentschädigungen an Kunden	14 531		2 907	9 120	2 113
Kosten für Reklameflächen, Plakatan- schläge etc.	52 607		13 151	28 935	10 522
Sonstige durch die Gebiete verursachten Werbekosten	<u>47 346</u>		<u>11 836</u>	<u>28 407</u>	<u>7 110</u>
Gesamte direkte Gebietskosten	<u>175 359</u> =====		<u>46 206</u> =====	<u>94 082</u> =====	<u>35 075</u> =====

			Umlage auf Werbemittel			
			a	b	c	d
<u>Halbdirekte Kosten der Gebiete:</u>						
1. Kosten der Werbungsgestaltung: Manuskripterstellung, graphische Arbei- ten	169 259	unmittelbar auf Grund besonde- rer Untersu- chungen	64 316	50 777	25 390	28 766
2. Kosten der Herstellung und des Einsatzes der Werbemittel:						
a) direkte Herstellungskosten	67 704		-	27 082	-	40 622
b) Kosten des Einsatzes der Werbemittel	157 978		90 787	9 400	53 297	4 494
3. Verwaltungs- und Gemeinkosten der Werbung	90 271	Anteilmäßig nach	31 594	22 567	19 862	16 257
Gesamte Kosten der Werbemittel	<u>485 212</u> =====	Schätzung	<u>166 699</u> =====	<u>109 826</u> =====	<u>98 545</u> =====	<u>90 944</u> =====
4. Anteile aus 1, 2 und 3, soweit sie die direkte Gebietswerbung betreffen	<u>78 987</u> =====	Keine Umlage auf Werbemittel				

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
			X	Y	Z
<u>Verteilung der halbdirekten Kosten auf die Gebiete</u>					
→ Werbemittel a: Veröffentlichungen in allgemeinen Zeitschriften	186 699	Gebietsweise Verbrei- tung, bezugnehmende Anfragen	50 410	97 083	39 206
→ Werbemittel b: Rundschreiben, Werbebriefe, Prospekte	109 826	Zahl der versandten Stücke	29 653	54 913	25 260
→ Werbemittel c: Rundfunk, Fernsehen	98 545	Teilnehmerzahlen	25 621	62 085	10 839
→ Werbemittel d: Schaustücke, Verkaufshilfen	90 142	Zahl der versandten Stücke	22 535	55 888	11 719
→ Anteile aus 1, 2 und 3, soweit sie die direkte Gebietswerbung betreffen	<u>78 987</u> =====	Anteilmäßig nach Be- stimmung der verant- wortlichen Organe	<u>21 326</u> =====	<u>43 444</u> =====	<u>14 217</u> =====
Gesamte halbdirekte Gebietskosten	<u>564 199</u> =====		<u>149 545</u> =====	<u>313 413</u> =====	<u>101 242</u> =====
<u>Indirekte Kosten der Gebiete:</u>					
Kosten allgemeiner Werbemaßnahmen, wie Bei- hilfen zu Wohltätigkeitsveranstaltungen, Erinnerungswerbung etc. einschließl. eines Anteils aus 3 evtl. auch 1 und 2	<u>22 874</u> =====	Schätzung; Zahl der Kunden; Gebietsum- satz; Kaufkraft der Gebiete	<u>5 718</u> =====	<u>14 868</u> =====	<u>2 288</u> =====
Gesamte indirekte Gebietskosten	<u>22 874</u> =====		<u>5 718</u> =====	<u>14 868</u> =====	<u>2 288</u> =====
Gesamte halbdirekte Gebietskosten	<u>564 199</u> =====		<u>149 545</u> =====	<u>313 413</u> =====	<u>101 242</u> =====
Gesamte direkte Gebietskosten	<u>175 359</u> =====		<u>46 206</u> =====	<u>94 082</u> =====	<u>35 075</u> =====

Gesamte Kosten für Werbung und Absatzförderung 762 432 201 469 422 363 138 600

C. Die Verrechnung der Kosten des Transportes

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
			X	Y	Z
<u>Kte Kosten der Gebiete:</u>					
iter und Sozialkosten der Leitungs- und ichtsorgane der Gebietstransportbüros	19 150	direkte Kosten- verteilung	5 745	9 575	3 830
iter und Sozialkosten des Büro- und ibpersonals der Gebietstransportbüros	13 500		3 645	7 425	2 430
tige allgemeine Kosten der Transportbüros en Gebieten, wie Abschreibungen auf Ein- tungen, Raumkosten, Büroverbrauchsstoffe	8 162		2 040	4 898	1 224
en für Betrieb, Unterhaltung und Instand- ung von Fuhrparkeinrichtungen der Gebiete, altend Löhne für Kraftfahrer und Mechanik- Abschreibungen, Betriebsstoffe, Garagen- aturen etc.	128 700		34 749	74 646	19 305
htkosten für Fremdespedition	102 574		26 669	57 442	18 463
Gesamte direkte Gebietskosten	272 086 =====		72 848 =====	153 986 =====	45 252 =====
<u>direkte Kosten der Gebiete:</u>					
osten der allg. Transportverwaltung der auptniederlassung, enthaltend Gehälter nd Soziallasten des Verwaltungs- und chreibpersonals, Büroverbrauchsstoffe, nteilige Raumkosten, Abschreibungen, trom, Heizung, Licht, Instandhaltung, orti, Telefon etc.	30 880	Zahl d. Transportmit- tel; Zahl d. Beschäf- tigten oder Gesamt- betrag der direkten und halbdirekten Transportkosten der Gebiete, abzüglich der Kosten für Fremd- spedition	8646	17 602	4 632
osten für Betrieb, Unterhalt und Instand- haltung von Fuhrparkeinrichtungen der auptniederlassung, enthaltend: wie oben	173 554		43 389	104 132	26 033
Gesamte halbdirekte Gebietskosten	204 434		52 035	121 734	30 665
Gesamte direkte Gebietskosten	272 086		72 848	153 986	45 252
<u>Gesamte Kosten des Transportes</u>	476 520 =====		124 883 =====	275 720 =====	75 917 =====

D. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
			X	Y	Z
<u>Kte Kosten der Gebiete:</u>					
nte Kosten der Lagerhaltung der Gebiets- rhäuser und des zentralen Lagerhauses	63 536 =====	Auf der Basis von Durchschnittskosten	17 156 =====	38 121 =====	8 259 =====

E. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsabwicklung

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
Halbdirekte Kosten der Gebiete:			X	Y	Z
Kosten der Fakturierung	26 328	Zahl der Fakturen	6 845	14 481	5 002
Kosten der Kontokorrentbuchführung	31 591	Zahl der Fakturen	8 213	17 376	6 002
Kosten der Kreditgenehmigung und -verwaltung	21 060	Zahl der Aufträge oder Kundenkonten	6 107	10 531	4 422
Kosten für Mahnung und Zahlungseinzug	15 795	Zahl d. Gebietsmannungen od. offenen Kundenkonten	4 738	7 898	3 159
Verluste, aus uneinbringlichen Forderungen	10 530	Durchschnittliche Außenstände der Gebiete	2 843	6 319	1 368
Gesamte Kosten der Zahlungsabwicklung	105 304		28 746	56 605	19 953

F. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
Direkte Kosten der Gebiete:			X	Y	Z
Zinsen für Gegenstände des AV. der Gebietsniederlassungen	18 675	Direkte Kostenverteilung	6 162	8 405	4 108
Zinsen für Warenbestände der Gebietslagerhäuser	21 536		5 384	13 998	2 154
Gesamte direkte Gebietskosten	40 211		11 546	22 403	6 262
Halbdirekte Kosten der Gebiete:					
Zinsen für Gegenstände des AV. der Hauptniederlassung					
a) für Zwecke des Transportes	6 310	Inanspruchnahme der Transportmittel	1 767	3 786	799
b) für Zwecke der Lagerhaltung	4 890	Durchschnittl. Lagerbedarf d. Gebiete	1 222	3 179	408
c) für Zwecke d. allg. Vertriebsverwaltung	1 784	Zahl d. Beschäftigten, Kunden od. Aufträge	499	964	321
Zinsen für Warenbestände der Hauptniederlassung	14 562	Durchschnittl. Lagerbedarf d. Gebiete	3 641	9 465	1 456
Zinsen für Kundenforderungen	9 070	Durchschnittl. Außenstände d. Gebiete	2 863	4 935	2 072
Zinsen für sonstige laufende Betriebsmittel	8 401	Gesamtbetrag der direkten u. halbdirekten Gebietskosten	2 185	4 788	1 428
Kassa-Skonti	105 600	Durchschnittl. Umsatz der Gebiete	26 400	68 640	10 560
Gesamte halbdirekte Gebietskosten	151 417		38 577	95 757	17 083
Indirekte Kosten der Gebiete:					
Gemeinkosten der Finanzverwaltung	12 101	Anteilmäßig nach Schätzung	3 388	7 261	1 452
Gesamte indirekte Gebietskosten	12 101		3 388	7 261	1 452
Gesamte halbdirekte Gebietskosten	151 417		38 577	95 757	17 083
Gesamte direkte Gebietskosten	40 211		11 546	22 403	6 262
Gesamte Vertriebsfinanzkosten	203 729		53 511	125 421	24 797

G. Die Verrechnung der Kosten der allgemeinen Vertriebsverwaltung

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Gebietsumlage		
Indirekte Kosten der Gebiete:			X	Y	Z
Gesamte Kosten der allg. Vertriebsverwaltung	754 144	wie auf S. 144 ff. erklärt	66 077	139 779	48 288

Zusammenstellung und Auswertung der Analyseergebnisse

Die Vertriebskosten der Gebiete

	Insgesamt	X	Y	Z
Kosten des Verkaufs	1 143 648	302 330	654 944	186 374
Kosten für Werbung und Absatzförderung	762 432	201 469	422 363	138 600
Kosten des Transportes	476 520	124 883	275 720	75 917
Kosten der Lagerhaltung	63 536	17 156	38 121	8 259
Kosten der Zahlungsabwicklung	105 304	28 746	56 605	19 953
Vertriebsfinanzkosten	203 729	53 511	125 421	24 797
Kosten der allgemeinen Vertriebsverwaltung	254 144	66 077	139 779	48 288
Gesamte Vertriebskosten	3 009 313	794 172	1 712 953	502 188

Die Unmittelbarkeit der Beziehungen der Vertriebskosten zu den Gebieten

	Insgesamt	X	Y	Z
Direkte Kosten der Gebiete	1 142 617 (100 %)	307 679 (27 %)	628 611 (55 %)	206 327 (18 %)
Halbdirekte Kosten der Gebiete	1 448 273 (100 %)	378 080 (26 %)	851 137 (59 %)	219 056 (15 %)
Indirekte Kosten der Gebiete	418 423 (100 %)	108 413 (26 %)	233 205 (56 %)	76 805 (18 %)
Gesamte Vertriebskosten	3 009 313 (100 %)	794 172 (26 %)	1 712 953 (57 %)	502 188 (17 %)

I. Gewinn- und Verlustbestimmung der Gebiete

	Insgesamt	X	Y	Z
Gesamtwert der Verkäufe (Absatzwert)	9 800 000	2 200 000	5 720 000	1 880 000
Gesamtkosten der Verkäufe einschließlich Vertriebskosten	5 350 687	1 284 128	3 477 947	588 612
Rohgewinn oder Vertriebsspanne	3 449 313	915 872	2 242 053	291 388
Direkte Gebietskosten	1 142 617	307 679	628 611	206 327
Gewinn nach Abzug der direkten Gebietskosten	2 306 696	608 193	1 613 442	85 061
Halbdirekte Gebietskosten	1 448 273	378 080	137	219 056
Gewinn nach Abzug der halbdirekten Gebietskosten	858 423	230 113	762 305	(./133 995)
Indirekte Gebietskosten	418 423	108 413	233 205	76 805
Reingewinn (Verlust) der Gebiete	440 000	121 700	529 100	(./210 800)

E. Die Analyse der Vertriebskosten nach Erzeugnissen

I. Grundlagen und Voraussetzungen

Das Verfahren der Analyse der Vertriebskosten nach Waren oder Erzeugnissen ist im Prinzip demjenigen gleich, das in dem vorangegangenen Kapitel bei der Gebietsanalyse besprochen wurde. Trotzdem ergeben sich im Hinblick auf die Kostenverrechnung eine Reihe anders gearteter Probleme, die mit der verschiedenen Aufgabenstellung der Warenanalyse zusammenhängen. Diese sollen hier näher erörtert werden, wobei zunächst auf den Zweck und die Aufgaben der Erzeugnisanalyse eingegangen sei.

1. Wesen, Zweck und Aufgaben

Jede Betriebswirtschaft steht zunächst bei der Gründung, aber auch später wieder vor der Frage, welche Erzeugnisse sie herstellen und verkaufen soll. Das ständig mehr um sich greifende Prinzip der vollständigen Markterfassung, wie es HUNDHAUSEN ¹⁾ ausdrückt, "wirkt sich dabei für die Gestaltung des Waren- und Verkaufssortiments dahingehend aus, daß die Nachfrage der Kunden und Abnehmer nach bestimmten Erzeugnissen und Marken möglichst restlos befriedigt werden soll." Nicht selten macht man deshalb die Beobachtung, daß die Unternehmungen die von ihnen erzeugten Artikel ständig vermehren, bis sie eine Vielzahl von Erzeugnissen führen, von denen oft nur einige wenige den Hauptumsatz bestreiten. Es wäre verfehlt, eine solche Situation von vorneherein als ungünstig zu bezeichnen. In vielen Fällen ist es notwendig, bestimmte Artikel in das Warensortiment aufzunehmen, auch wenn sie infolge ihres geringen Umsatzanteiles für die

1) HUNDHAUSEN, Carl: a.a.O., S.525 u. 526.

Unternehmung unrentabel sind. Ihr einziger Zweck besteht oft darin, den Absatz der Haupterzeugnisse zu fördern. Gewisse Nebenartikel müssen manchmal geführt werden, wenn sie mit dem Verwendungszweck des Haupterzeugnisses in Verbindung stehen, oder man nimmt solche Artikel deswegen mit auf, um eventuell zur Zeit liegendes Produktivkapital besser auszunutzen.

In solchen Fällen abgesehen, die aus der Absatzsituation heraus notwendig werden können und auf Ausnahmen beschränkt und scharf überwacht werden müssen, birgt das Prinzip der vollständigen Charakterfassung stets die Gefahr in sich, auch auf solche Artikel vorzugreifen, die infolge ihres geringen Umsatzes in keinem Verhältnis zu den aufgewendeten Kosten stehen. Das Hauptaugenmerk des Vertriebs ist aber auf die Erzeugnisse zu richten, die den größten Gewinn versprechen. Hier liegt der eigentliche Anwendungsbezirk der Warenanalyse. Durch sie soll die Vertriebsarbeit auf jene Artikel gelenkt werden, deren Verkauf für die Unternehmung rentabelsten ist.

Bei der Abgabe von Angeboten und in den Fällen, in denen sich der Marktpreis noch nicht herausgebildet hat, ist die Vertriebskostenanalyse nach Waren ein wertvolles Instrument für die Preisfestsetzung. Sie muß es ermöglichen die Preise so festzulegen, daß bei einer angemessenen Gewinnspanne die Vertriebskosten und die nicht als Vertriebskosten verrechneten Kosten gedeckt sind.

Ebenso großer Bedeutung ist die Warenanalyse als Vertriebskostenkontrollmittel. Stellt man z.B. fest, daß eine Ware nur deshalb keinen Gewinn abwirft, weil die Vertriebskosten höher sind als sie veranschlagt wurden, so ist das noch kein Anlaß, diese Ware als unrentabel aus dem Verkaufssortiment auszuschließen. Vielmehr müssen die Ursachen festgestellt werden, die zu dem hohen Vertriebskostenanteil führten. Die angewendeten Vertriebsmethoden können zu kostspielig gewesen sein, die Verpackung kann sich als unzweckmäßig und ungenügend erwiesen haben,

oder es waren übermäßige Aufwendungen durch Retouren und Reklamationenbearbeitungen entstanden. Vielleicht handelte es sich auch um ein neues Erzeugnis, das hohe Kosten der Einführung benötigte. Nicht zuletzt sei darauf hingewiesen, daß Fehler in der Kostenverrechnung ebenfalls die Ursache für die unterschiedlichen Vertriebskosten sein können.

2. Die Bildung von Erzeugnisgruppen

Die Warenanalyse wird um so schwieriger, je mehr Erzeugnisarten von einer Unternehmung hergestellt und vertrieben werden. Denn offensichtlich muß es einfacher sein, den Gesamtbeitrag der Vertriebskosten auf einige wenige Erzeugnisse umzulegen als auf eine Vielzahl, die bei manchen Unternehmungen nicht nur Hundert, sondern Tausend und mehr ausmachen. Abgesehen davon, daß im letzteren Falle die Aufwendungen für die Beschaffung der notwendigen Unterlagen einen erheblichen Kostenfaktor darstellen, ist es auch schwer ein einwandfreies Maß zu finden, das den Anteil an den Vertriebskosten für jed Artikel eindeutig bestimmt. Je größer die Zahl der Artikel ist, desto größer ist der Anteil der indirekten Kosten, und je mehr Kosten indirekt zu verrechnen sind, desto mehr verlieren die Ergebnisse der Analyse an Genauigkeit. Liegen solche Verhältnisse vor, können die Aufwendungen für die Beschaffung der Daten im Vergleich zum Wert der Ergebnisse einen schwerwiegenden Minderungsgrund bilden. Das würde aber bedeuten, daß mit Aussicht auf Erfolg nur diejenigen Unternehmungen eine Warenanalyse durchführen können, die lediglich einige wenige Produkte vertreiben.

Der enorme Bedeutung muß die Warenanalyse aber gerade bei den Betrieben erlangen, die eine Vielzahl von Produkten vertreiben. Hier liegen die Verhältnisse nicht mehr so einfach, daß ohne ein besonderes Analysierungsverfahren der Anteil der Vertriebskosten an den Erzeugnissen bestimmt werden kann.

Die Möglichkeit, die Warenanalyse mit Erfolg auch in diesen Fällen anzuwenden besteht, sofern es gelingt, die Waren nach bestimmten einheitlichen Merkmalen einzuteilen und in Erzeugnisgruppen oder Warenklassen zusammenzufassen.

Die Zusammenfassung von Waren in Erzeugnisgruppen hat für das Berechnungsverfahren verschiedene Vorteile. Erstens wird eine erhebliche Vereinfachung erreicht, da sich die Vertriebskosten leichter auf einige Erzeugnisgruppen verteilen lassen als auf sämtliche Einzelartikel. Zweitens sind damit nicht unbedeutende Kosteneinsparungen verbunden, da geringere Aufwendungen für die Bereitstellung der erforderlichen Unterlagen, die benötigten Reisearbeiten und die Auswertung notwendig sind. Drittens kann ein größerer Teil der Kosten direkt verrechnet werden, wodurch der Wert und die Aussagekraft der Analyse gewinnt.

In der Mehrzahl der Fälle dürften alle Unternehmungen die Möglichkeit haben, ihre Erzeugnisse in bestimmte Gruppen einzuteilen. Dabei wird sich herausstellen, daß zwar viele Waren in bezug auf die erforderliche Vertriebsarbeit und die aufgewendeten Vertriebskosten beachtliche Unterschiede aufweisen, daß aber ebenso andere Waren eine große Ähnlichkeit im Hinblick auf diese Faktoren zeigen.

Die Unterschiede in den Vertriebskosten der einzelnen Waren lassen sich auf verschiedene Ursachen zurückführen. HECKERT und MINER¹⁾ weisen darauf hin, daß für manche Erzeugnisse Unterschiede in der Menge und der Art der erforderlichen Verkaufsarbeit bestehen. Einige Erzeugnisse können den Einsatz von kostspieligen Spezialreisenden notwendig machen, während auf den Verkauf anderer Artikel nur die Zeit der Reisenden für Artikel dieser Art in Anrechnung zu bringen ist. Oder es wird für gewisse Artikel eine ausgedehnte Werbung betrieben, während für die

J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.84 ff.

Mehrzahl der Erzeugnisse überhaupt keine oder nur wenig Werbung erforderlich ist. Die Unterschiede können auch auf der Benutzung verschiedener Absatzwege und Verkaufsmethoden beruhen, oder sie sind bedingt durch die Auftragsgröße, die je nach Kundengruppe eine andere durchschnittliche Höhe aufweist.

Aus den angeführten Beispielen wird ersichtlich, daß die Analyse der Vertriebskosten nach Waren immer dann anzuwenden ist, wenn die Erzeugnisse in bezug auf die aufgewendeten Vertriebskosten Unterschiede aufweisen. Andererseits erübrigt sie sich bei den Unternehmungen, deren Erzeugnisse so beschaffen sind, daß der Gesamtbetrag der Vertriebskosten auf einer so allgemeinen Grundlage wie dem Umsatzwert, den verkauften Einheiten oder dem Gewicht auf die Waren umgelegt werden kann.

Für die einwandfreie Durchführung der Warenanalyse ist es wichtig, die Erzeugnisse in einer für die Analyse zweckentsprechenden Art, in Gruppen einzuteilen. Aus der Schrift von Charles H. SEVIN "Distribution Cost Analysis" sei ein Beispiel wiedergegeben, wie eine amerikanische Gummiwarenfabrik ihre Erzeugnisse einteilt.¹⁾ Das Beispiel ist besonders instruktiv, da diese Firma eine Vielzahl von Erzeugnissen vertreibt, so daß für Erzeugnisse mit gleichen Merkmalen besondere Verkaufsabteilungen gebildet wurden. Nach der Art der Erzeugnisse werden folgende Hauptverkaufsabteilungen unterschieden:

Hauptverkaufsabteilung für Reifen

- Reifen und Schläuche für Personenkraftwagen
- Reifen und Schläuche für Lastkraftwagen
- Reifen und Schläuche für Schlepper
- Verschieden. Kraftwagenzubehörteile.

1) Charles H. SEVIN: "Distribution Cost Analysis" a.a.O., S.31

Hauptverkaufsabteilung für technische Gummiwaren

Form- und Spritzgummi
Gummis für Druckereien
Gummis für Transportbänder
Wasserschläuche
Verpackungsgummis.

Hauptverkaufsabteilung für Absätze und Sohlen

"	"	Hartgummi
"	"	Gummischuhe
"	"	Wandgummi
"	"	Gummifäden
"	"	Gummierte Erzeugnisse
"	"	verschiedene andere Erzeugnisse.

Diese Einteilung hat den großen Vorzug, daß für die unter einer Warengruppe zusammengefaßten Artikel eigene und von einander getrennte Verkaufsabteilungen unterhalten werden. Dadurch wird die Kostenverrechnung zu einem verhältnismäßig einfachen Problem, da die gesamten Kosten der Verkaufsabteilungen den einzelnen Warengattungen direkt zugerechnet werden können. Je nachdem, in welchem Umfang von den Hauptverkaufsabteilungen auch andere Vertriebsfunktionen übernommen werden, wie Lagerhaltung, Transport und Zahlungsabwicklung, verbleibt für die Restumlage ein nur geringer Kostenanteil.

In dem Beispiel der Gummiwarenfabrik erfolgte die Einteilung in Warengruppen nach der Art der Erzeugnisse und ihrem Verwendungszweck. Sie kann sich für diese Firma als besonders zweckmäßig erweisen, während vielleicht bei anderen Unternehmungen gerade diese Einteilungsart für die Kostenverrechnung wenig geeignet ist. Es gibt verschiedene Faktoren, die heranzuziehen sind, um die Erzeugnisse in eine für die Verrechnung vorteilhafte Form einzuteilen.

Unterscheiden sich die Erzeugnisse weniger nach ihrer Art und dem Verwendungszweck, sondern nach der Größe der Abnahmemengen, kann in diesem Umstand der entscheidende Faktor für die unterschiedlichen Vertriebskosten liegen. Die Methode der Verpackung ist unter Umständen die richtige Einteilungsart, wie einzeln verpackte Waren, Großpackungen, Behälter, Waggonladungen etc. Eine ähnliche Art der Einteilung ist die nach der Absatzmenge oder dem Absatzwert der Erzeugnisse. Vielleicht werden auch sämtliche mit einem bestimmten Warenzeichen versehenen Artikel zu je einer Erzeugnisgruppe zusammengefaßt, während eine andere Firma es wiederum für richtig erachtet, die Waren nach organisatorischen Verantwortungsbereichen zu unterscheiden, d.h. nach Erzeugnissen, für die eine Abteilung oder ein Abteilungsleiter verantwortlich ist.¹⁾

Es sei darauf hingewiesen, daß wegen der Verschiedenartigkeit der Verhältnisse die für eine Unternehmung als brauchbar befundene Einteilungsart nicht unbedingt eine zweckentsprechende Grundlage für eine andere Firma darstellen muß. Derartige, gewöhnlich verwendete Grundlagen, wie nach der Art der Erzeugnisse und ihrem Verwendungszweck, der Methode des Versandes, dem Absatzvolumen etc. können in vielen Fällen die geeignete Einteilungsgrundlage bilden. Andere Unternehmungen werden jedoch für die geplante Verrechnung der Vertriebskosten eine für sie zweckmäßigere Einteilungsart finden müssen, die sich in mancher Hinsicht von den hier vorgeschlagenen unterscheiden kann.

3. Methode und Verfahren

Hinsichtlich der Analysenmechanik stellen beide Analysen, die Gebiets- und die Erzeugnisanalyse, die gleichen Probleme. Ein

1) Vergl. N.A.C.A. Bulletin Nr.20, August 1951, S.1560 ff.:
"The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Products."

Unterschied besteht jedoch im Grad der Kompliziertheit der beiden Verfahren, da die Vertriebskosten, die in direkter Beziehung zu den Erzeugnissen stehen, in der Regel geringer an Zahl sind als diejenigen, die in direkter Beziehung zu den Gebieten stehen. Das ist stets der Fall, wenn nicht wie im Beispiel der Gummiwarenfabrik die Erzeugnisse als Grundlage für den Aufbau der Vertriebsorganisation Berücksichtigung finden.

Die günstigste Gestaltung der Vertriebsorganisation stellt für jede Unternehmung ein eigenes Problem dar, welches durch die Genialität der verantwortlichen Organe gelöst werden muß. Aus diesem Grunde ist es unmöglich, bestimmte Verrechnungsgrundlagen festzulegen, die etwa in allen Unternehmungen gleichermaßen Verwendung finden können. In noch stärkerem Maße als bei der Gebietsanalyse verlangt die Auswahl der richtigen Verrechnungsgrundlagen eine gründliche Kenntnis der speziellen Vertriebsverhältnisse. Wenn trotzdem im folgenden verschiedene Grundlagen vorgeschlagen werden, so kann es sich nur um solche handeln, die sich in manchen Fällen als zweckmäßig erwiesen haben. Einen Anspruch auf Allgemeingültigkeit können sie nicht erheben.

Sowohl um die Kostenverrechnung zu erleichtern, als auch zum Zwecke der Kostenüberwachung werden die Kosten zunächst wieder nach Hauptkostenstellen unterschieden. Der nächste Schritt ist die Einteilung der unter einer Kostenstelle erfaßten Kostenarten in direkte, halbdirekte und indirekte Kosten. Ob eine bestimmte Kostenart halbdirekter, indirekter oder direkter Natur ist, hängt auch hier ganz von den Umständen im Einzelfall ab, sowie von der Möglichkeit, eine befriedigende Verrechnungsgrundlage zu finden. Wie bei der Gebietsanalyse kann ein und dieselbe Kostenart, je nach der Verschiedenartigkeit der Verhältnisse, in der einen Firma als direkt und in der anderen als halbdirekt oder indirekt gelten.

Nach der Umlage der Kosten der Vertriebsfunktionen erfolgt die

statistische Auswertung der Analysenergebnisse. Sie hat die Bestimmung der Erzeugnisgewinne zur Aufgabe und bildet den Ausgangspunkt für Abhilfemaßnahmen mit dem Ziel einer rentablen Gestaltung der Erzeugniskosten.

II. Die Durchführung der Erzeugnisanalyse

1. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs

Direkte Kosten

Die Kosten der Kostenstelle "Verkauf" sind direkte Kosten, wenn nach der Art der abzusetzenden Erzeugnisse getrennte Verkaufsabteilungen unterhalten werden. Offensichtlich ist gerade bei Unternehmungen mit einer derartigen Verkaufsorganisation die Warenanalyse besonders wertvoll, da bereits in der abteilungs-mäßigen Gliederung begründet liegt, daß die Verkaufsarbeit je Artikel verschiedene Anforderungen stellt und dementsprechend unterschiedliche Vertriebskosten verursacht.

Die wichtigsten Kostenarten, die direkt verrechnet werden können, sind folgende:

Gehälter, Spesen, Provisionen und Reisekosten der Verkäufer, Reisenden, Vertreter, Händler und Makler.

Gehälter und Spesen der Abteilungsleiter und Büroangestellten der einzelnen Verkaufsabteilungen.

Kosten für Büromaterialien und sonstige Büroverbrauchsstoffe, Porti und Fernmeldekosten, anteilige Raumkosten einschließlich Abschreibungen, Heizung, Licht, Strom und sonstige allgemeine Kosten.

Halbdirekte Kosten

In den Fällen, in denen keine getrennten Verkaufsabteilungen nach Warengattungen unterhalten werden, sind die meisten der soeben aufgezählten Kostenarten als halbdirekte oder indirekte Kosten zu behandeln.

Mit Ausnahme der Provisionen, die gewöhnlich auch dann als

direkte Kosten verrechnet werden können, wenn der Verkauf durch Reisende für das gesamte Warensortiment erfolgt, sind die bedeutendsten halbdirekten Kostenarten die personellen Aufwendungen für die Verkäufer. Es ist in der Regel nicht einfach, den genauen Anteil zu bestimmen, der als durch die Erzeugnisse verursacht auf die einzelnen Warengruppen umzulegen ist. Trotzdem muß eine Verrechnungsbasis gefunden werden, die keinen Zweifel über die Richtigkeit der Verteilung zuläßt. Bei der großen Bedeutung dieser Kostenarten können bereits geringe Fehler bei der Umlage die Verlässlichkeit der Analysenergebnisse in Frage stellen.

Die gerechteste Grundlage ist die Bestimmung der jeweiligen Zeitmenge, welche die Verkäufer auf die einzelnen Waren oder Warengattungen verwenden. Die Beschaffung derartiger Unterlagen stößt oft auf erhebliche Schwierigkeiten, da die daran beteiligten Kreise die Notwendigkeit solcher Aufzeichnungen nur selten einsehen und es aus diesem Grunde oft an der erforderlichen Sorgfalt fehlen lassen. Es kommt deshalb darauf an, sämtliche Verkäufer und Reisende von der Wichtigkeit dieser Aufgabe zu überzeugen und sie darauf hinzuweisen, daß Fehler oder auch ungenaue Angaben den Wert der Ergebnisse erheblich beeinträchtigen. Gelingt es, diesen Personenkreis zur selbständigen Mitarbeit heranzuziehen, können mit Sicherheit aufschlußreiche Ergebnisse erwartet werden.

Von dem Forschungsausschuß des Bundesverbandes für Kostenrechnung¹⁾ (Committee on Research of the National Association of Cost Accountants) stammen die nachfolgenden Hinweise, die an dem Beispiel einiger Unternehmungen das Verfahren veranschaulichen, wie durch die Zeitbestimmung der Verkäufer die Kosten des Verkaufs auf die Erzeugnisklassen umgelegt werden können.

1) N.A.C.A. Bulletin Nr. 20, August 1951, S.1572 ff.: "The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Products."

Eine Unternehmung teilt ihre Erzeugnisse in Erzeugnisklassen und unterscheidet mit Hilfe von Kennnummern die Erzeugnisse voneinander. Sämtliche im Verkauf tätigen Personen werden mit diesem Kennziffernsystem vertraut gemacht und erhalten genaue Aufklärung über die unter einer Kennziffer erfaßten Erzeugnisarten.

Der zweite Schritt besteht darin, alle eingehenden Aufträge mit den entsprechenden Kennnummern zu versehen.

Im dritten Schritt erhalten sämtliche im Außendienst stehenden Personen, also die Reisenden und die Beauftragten des Kundendienstes Zeitkarten, in denen wöchentlich die besuchten Kunden und die je Kundenbesuch aufgewendete Zeit einzutragen ist. Erstreckt sich ein Kundenbesuch auf den Verkauf verschiedener Erzeugnisgruppen, so ist die auf jede Erzeugnisgruppe verwendete Zeit von dem Reisenden zu schätzen.

Der vierte Schritt besteht in der Auswertung der Zeitkarten. Diese erfolgt monatlich, indem die Daten nach Erzeugnisgruppen getrennt tabellenförmig zusammengestellt werden. Zeiten, die nicht in Anwesenheit von Kunden verbracht wurden, sind ebenfalls aufzuteilen. Die im Beisein von Kunden tatsächlich verwendete Zeit ist die richtige Verteilungsgrundlage.

Aus den zusammengestellten Unterlagen können wertvolle Aufschlüsse über die auf ein Erzeugnis tatsächlich verwendete Zeit an Verkaufsarbeit gewonnen werden. Auffallende Unterschiede in den Zeitbestimmungen der einzelnen Verkäufer müssen untersucht, durch Rückfragen geklärt und eventuell berichtigt werden.

Eine andere Unternehmung, die infolge der Eigenart der von ihr vertriebenen Artikel nur wenig Hoffnung darauf setzte, genaue Zeitunterlagen beschaffen zu können, schlug einen anderen Weg ein. Sie entwickelte ein einfaches Bewertungsblatt, wie es nachfolgend dargestellt ist.

	Bewertung auf der Grundlage der benötigten Verkaufsarbeit
Erzeugnisgruppe	

A	.....	x	%
B	.....	x	%
C	.....	x	%
			100 %
		=====	

Über einen längeren Zeitraum mußten seitens der Verkäufer die Erzeugnisgruppen entsprechend der benötigten Verkaufsarbeit bewertet werden. In der gleichen Zeit erfolgten auch laufend probeweise Bewertungen durch das Vertriebsaufsichtspersonal und die leitenden Vertriebsorgane. Auf diese Weise gelangte man zu mehreren hundert Antworten, die sich zwar in Einzelfällen oft voneinander unterschieden, jedoch als Gesamtbild recht übereinstimmende Merkmale aufwiesen. Man zog daraus den Schluß, daß dies ein hinreichend genaues Maß für die Bestimmung der Arbeitsmenge wäre, die für den Verkauf der verschiedenen Erzeugnisse regelmäßig aufzuwenden ist. Damit war eine Grundlage gefunden, mit deren Hilfe die Gehälter, Spesen und Reisekosten der Verkäufer auf die Erzeugnisse verrechnet werden konnten.

Eine dritte Unternehmung verkaufte dagegen Industriegeräte, deren Absatz neben der normalen Verkaufsarbeit durch die Reisenden weitgehende technische Hilfsleistungen, wie Beratungen, Kundendienste etc. benötigte. Die Kosten der Techniker für die Kundendienste wurden entsprechend ihren Zeitznachweisen auf die Erzeugnisse verteilt. Ebenfalls unter Heranziehung der Zeit wurden die Kosten der allgemeinen Verkäufer verteilt, jedoch mit dem Unterschied, daß für die Umlage die geplanten Besuchsstunden herangezogen wurden, die jeder Verkäufer voraussichtlich bei jedem Kunden benötigt.

Es ist anzunehmen, daß die zuletzt genannte Grundlage deshalb genügt, weil bei dieser Firma ein einzelner Kunde nur jeweils

die Erzeugnisse einer bestimmten Erzeugnisgruppe kauft und für die Besuche der allgemeinen Verkäufer ein genauer Touren- und Zeitplan vorgegeben ist.

Es wäre auch denkbar, daß sich die Erzeugnisse einer Firma derart ergänzen, daß bei Abnahme eines Artikels regelmäßig ein anderer in einem bestimmten Verhältnis mitgekauft wird. Oder die Kunden weisen in der Beziehung eine Ähnlichkeit auf, daß sie als Käufer aller Erzeugnisse in Frage kommen. Entsprechend der unterschiedlichen Nachfrage der Verbraucher stehen also die einzelnen Waren in einem bestimmten Mengenverhältnis zueinander. In einem solchen Fall können die Kosten der Reisenden und des sonstigen Verkaufspersonals auf der Grundlage der Anteile an den Verkäufen umgelegt werden.

HECKERT und MINER weisen mit Recht darauf hin, daß beim Bestehen solcher Zusammenhänge dieses Verfahren noch einen weiteren Vorteil hat. Neben der einfachen Verrechnungsmöglichkeit regt es die Leiter der Erzeugnisabteilungen dazu an darauf zu achten, daß die ihnen unterstellten Verkäufer ihre Waren nicht vernachlässigen. Weiß z.B. das leitende Verkaufsorgan für das Erzeugnis A, daß es auf Grund des bestehenden Nachfrageverhältnisses mit 50 % der Reisendenkosten belastet wird, dann wird es auch dafür sorgen, den entsprechenden Anteil an Aufträgen hereinzubekommen.¹⁾

Zur Veranschaulichung, welche Verfahren Anwendung finden können, mögen diese Beispiele genügen. Mit der Verteilung der Gehälter, Spesen und Reisendenkosten der Verkäufer sind die wichtigsten Kostenarten der Kostenstelle "Verkauf" verrechnet.

Als weitere bedeutende halbdirekte Kostenart sind die mit dem Verkauf verbundenen Schreibkosten zu nennen. Diese Kostenarten

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.91.

beruhen auf Tätigkeiten, die in ähnlicher Weise stets wiederkehren und etwa die gleichen Anforderungen an die ausführenden Personen stellen. Sie können aus diesem Grund auf der Basis meßbarer Leistungen, wie Ausschreiben von Aufträgen, Karteieintragen, Auftragsbestätigungen usw. verrechnet werden.

Wesentliche Voraussetzung für diese Art der Umlage ist die Möglichkeit, die Kosten nach Warengattungen getrennt zu erfassen. Das ist in der Regel gerade bei den Unternehmungen der Fall, in denen diese Kostenarten einen nicht unbedeutenden Kostenfaktor darstellen, also das Problem der Verrechnung schon aus diesem Grunde wichtig ist. In diesen Firmen werden oft für jede Warengattung verschiedene Auftragsformblätter verwendet, unterschiedliche Waren werden getrennt in Rechnung gestellt und für die Korrespondenz stehen verschiedene Briefpapiere zur Verfügung. Durch Auszählung lassen sich daher verhältnismäßig einfach die Kosten auf der Grundlage der Aufträge, der Rechnungen, der Karteieintragen etc. auf die Waren verteilen. Vielfach bedient man sich auch eines Numerierungssystems, besonders bei der Auftrags- und Rechnungsausstellung, so daß sich ein unter Umständen mühseliges Auszählen erübrigt.

Stehen derartige Unterlagen nicht zur Verfügung, müssen Untersuchungen vorgenommen werden, um die Grundlage für die Umlage zu ermitteln. Sind die angefallenen Kosten zu unbedeutend, um solche Untersuchungen zu rechtfertigen, können sie auch als indirekte Kosten behandelt und verrechnet werden.

Die Kosten für die Ausbildung und Fortbildung des Verkaufsstabes sind ebenfalls als halbdirekte Kostenarten zu verrechnen, wenn sich die Ausbildung auf Verkäufer der Erzeugnisgesamtheit erstreckt. Die Verteilung erfolgt gerechterweise auf der gleichen Grundlage wie die Umlage der Gehälter dieser Verkäufer auf die Warengattungen. Erfolgt die Ausbildung jeweils getrennt für Verkäufer bestimmter Warengruppen, können sie direkt verteilt werden. Die Möglichkeit der indirekten Verrechnung besteht immer,

insbesondere dann, wenn diese Kostenarten verhältnismäßig unbedeutend sind.

Indirekte Kosten

Alle verbleibenden Kostenarten der Kostenstelle "Verkauf" sind indirekte Kosten. Von besonderer Bedeutung unter ihnen sind die Gehälter, Spesen und Soziallasten für die Verkaufsleiter und das Aufsichtspersonal sowie eventuell anfallende Reisekosten dieser Personen.

Da es undurchführbar ist, die Zeit oder die Arbeitsmenge zu bestimmen, die ein Verkaufsleiter auf einen bestimmten Artikel verwendet, ist es auch praktisch unmöglich, eine zuverlässige Bezugsgröße zu finden, welche die Umlage dieser Kosten auf einer dieser Grundlagen gestattet. Es sind deshalb andere Größen heranzuziehen, die eine vernünftige und nach Möglichkeit gerechte Verteilung gewährleisten.

Beschäftigt die Verkaufsabteilung Spezialreisende, die nur ein Erzeugnis oder nur Waren einer Erzeugnisgruppe verkaufen, dann empfiehlt es sich, die Umlage entsprechend der Zahl der Verkäufer pro Erzeugnis oder Erzeugnisgruppe vorzunehmen. Die Zweckmäßigkeit dieser Grundlage beruht auf der Annahme, daß für jeden Verkäufer etwa die gleiche Menge an Beaufsichtigung seitens der Verkaufsleiter und der Aufsichtsorgane notwendig ist. Werden dagegen sämtliche Waren durch alle Reisenden verkauft, erscheint als zweckmäßigste Grundlage der auf die Waren verrechnete Anteil an den direkten und halbdirekten Kosten des Verkaufs, oder auch nur der Anteil, der an personellen Aufwendungen auf die Waren verteilt wurde.¹⁾

Zu den indirekten Kosten zählen als weitere Aufwendungen die Gebühren für Porti, Telephon, Fernschreiber und Telegramme, soweit sie im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Verkaufsabteilung

verursacht sind. Für die Aufschlüsselung genügen gewöhnlich allgemeine Grundlagen, wie die Zahl der Aufträge und die Zahl der Kunden.

Daneben verbleiben noch eine Anzahl weiterer Kostenarten, die in der Regel nicht bedeutend genug sind, um einzeln aufgeschlüsselt und verteilt zu werden. Hierunter fallen Steuern und Versicherungen für Verkaufseinrichtungen, anteilige Raumkosten, Abschreibungen auf Geräte und verschiedene andere Gemeinkosten. Der größte Teil dieser Kosten steht in Beziehung zu den mit dem Verkauf verbundenen Schreibkosten. Sie können regelmäßig auf der gleichen Grundlage, wie sie für jene Kostenarten verwendet wurde, umgelegt werden.

2. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung

Wie bei der Gebietsanalyse besteht das Verfahren in der Aufspaltung der gesamten Kosten der Werbung in die Kosten der einzelnen Werbemittel. Der nächste Schritt ist die Verteilung der Kosten der Werbemittel auf die Waren, entsprechend den Anteilen, die ihnen zugute kommen.

Betreffen die Kosten bestimmter Werbemittel ausschließlich einzelne Erzeugnisse, werden sie als direkte Kosten diesen zur Last geschrieben. Die Kosten für Annoncen, Schaustücke oder Verkaufshilfen, die beispielsweise den Erzeugnissen der Gruppe A zugute kommen, können diesen unmittelbar belastet werden.

In den Fällen, in denen bestimmte Werbemittel für mehrere Erzeugnisse gemeinsam zum Einsatz gelangen, ist der auf die Erzeugnisgruppe entfallende Anteil von den Verkaufsleitern und den Organen der Werbeleitung zu schätzen. Als Richtgröße für die Bestimmung dieser Anteile dienen die Umsätze in den Erzeugnisgruppen

oder die bezugnehmenden Anfragen. Versucht man darüber hinaus die auf die Erzeugnisgruppen verrechneten Anteile auf die einzelnen Erzeugnisse umzulegen, kann als Grundlage der Umsatz dieser Erzeugnisse ebenfalls Verwendung finden.

Solche allgemeinen Grundlagen, wie der Absatz einzelner Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen, erweisen sich in vielen Fällen als ausreichend. Oft bieten sie aber keine Gewähr für die gerechte Verteilung der ⁵Werbekosten. Aufschlußreicher sind dann Testuntersuchungen, die entweder von der Unternehmung selbst oder besser von erfahrenen Instituten für Werbung und Meinungsforschung auf erwerbswirtschaftlicher Grundlage durchgeführt werden. Durch stichprobenhafte Befragung einer Auswahl typischer Kunden können wertvolle Aufschlüsse in bezug auf die Wirkungsweise der Werbemittel auf die Erzeugnisse erlangt werden. Eine Befragung über die Wirkung eines Werbeplakates kann z.B. zu dem Ergebnis führen, daß 80 % der Befragten dabei an ein ganz bestimmtes Erzeugnis dieser Firma dachten, während der eigentliche Zweck dieses Werbeplakates darin bestand, auf eine bestimmte Gruppe von Erzeugnissen hinzuweisen. Es wäre ungerecht, würden die Kosten dieses Werbemittels gleichmäßig auf die beteiligten Erzeugnisse verteilt.

Ist die Werbung nicht auf den Absatz bestimmter Erzeugnisse gerichtet, sondern trägt sie mehr allgemeinen Charakter, müssen die Kosten der Werbemittel als indirekte Kosten behandelt und auf die Waren umgelegt werden. Beispiele sind Leuchtreklamen, die nur den Firmennamen oder das Warenzeichen tragen, eindrucksvolle Schaustellungen, Wohltätigkeitsveranstaltungen usw. Diese Aufwendungen, die getrennt von den Aufwendungen für das reguläre Werbeprogramm zu erfassen sind, können auf der Grundlage der Zahl der Verkäufe, des Absatzwertes oder der Absatzmenge auf die Erzeugnisse verrechnet werden.

Auch hier geht man am besten von der Grundvorstellung aus, daß der Name einer Unternehmung in der Vorstellung der Käuferschaft

mit bestimmten Erzeugnissen dieser Unternehmung verbunden ist. Meistens sind es die Erzeugnisse, auf welchen der Ruf der Unternehmung begründet liegt oder die seit langem eingeführt und in der Vorstellung der Verbraucherschaft besonders fest verankert sind. Allgemeine Werbemaßnahmen, die auf die Hebung der Unternehmungsstärke gerichtet sind, kommen aus diesem Grunde in größerem Maße den bereits eingeführten und bekannten Waren zugute. Dieser Umstand findet sichtbaren Ausdruck in den unterschiedlichen Verkaufsziffern. Die Zahl der Verkäufe oder der Absatzwert sind deshalb geeignete Größen für die Umlage dieser Kosten. Dort, wo verschiedene Gründe gegen eine solche Grundlage sprechen, muß für die Bestimmung der Anteilssätze die Ansicht der verantwortlichen Organe maßgebend sein.

3. Die Verrechnung der Transportkosten

Auch für die Verrechnung der Transportkosten auf die Erzeugnisse ist das Verfahren im wesentlichen das gleiche, wie es bei der Gebietsanalyse erörtert wurde. Werden für Transporte Fremdleistungen in Anspruch genommen, sollten nach Möglichkeit die Transportbelastungen aus den Frachtbriefen analysiert und jeder Warengruppe direkt zugerechnet werden. Nicht erfaßt werden auf diese Weise die Gemeinkosten der Transportverwaltung, also im besonderen die personellen Aufwendungen der Versandleitung, die Gehälter für das Schreibpersonal, die Kosten für Büroverbrauchsstoffe, sowie sämtliche Kosten für Betrieb und Unterhaltung des Versandbüros. Die Umlage dieser Gemeinkosten erfolgt am besten auf der Grundlage der Zahl der Sendungen je Erzeugnis, beziehungsweise wenn die Sendungen nicht nach Erzeugnisklassen aufgegliedert werden können, auf der Grundlage der direkt verrechneten Frachtkosten.

Dieses Verfahren wird in dem Augenblick problematisch, wenn für Transportleistungen ein eigener Fuhrpark zur Verfügung

steht, verschiedene Waren in gemeinsamen Sendungen weitgehend vermischt sind und darüber hinaus Fremdleistungen benötigt werden.

In einer solchen Situation ist es empfehlenswert, Standardtransportkostensätze oder Durchschnittskostensätze je Erzeugnis einzuführen. Diese werden in Einheiten der Erzeugnisse oder der Erzeugnisgruppen ausgedrückt. Sind die Erzeugnisarten zu Gruppen zusammengefaßt, wie das bei der Warenanalyse regelmäßig der Fall ist, müssen außerdem noch diejenigen Unterschiede ausgeschaltet werden, welche die Erzeugnisse im Hinblick auf die Transportkosten aufweisen. Es wäre ein reiner Zufall, würden die Waren innerhalb einer Gruppe je Erzeugniseinheit die gleichen Transportkosten benötigen. Die Ausschaltung der Unterschiede geschieht auf die Weise, daß durch zweckmäßiges Abwägen der Mengen- und Gewichts-faktoren für jede Erzeugniseinheit Transporteinheiten gebildet werden. Es ist auch hier wieder Aufgabe eines erfahrenen Spediteurs, einmal die richtigen Durchschnittssätze für die Transportkosten je Warengruppe zu bestimmen und andererseits die Unterschiede der Waren innerhalb einer Gruppe durch die Festlegung von Transporteinheiten zu berücksichtigen. Ein ganz ähnliches Verfahren wurde bei der Gebietsanalyse für die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung erklärt.¹⁾ Die Transporteinheiten sind nichts anderes als Äquivalenzziffern, die jeweils mit der Zahl der Erzeugniseinheiten zu multiplizieren sind. Hierzu folgendes Beispiel:

Eine Firma unterscheidet 5 Erzeugnisse nach 2 Erzeugnisgruppen und stellt für Transportzwecke folgende Transporteinheiten fest:

<u>Gruppe A</u>	<u>Transporteinheiten</u> <u>(= Äquivalenzziffern)</u>
Erzeugnis 1	3
Erzeugnis 2	1

1) Vergl. die Ausführungen S. 130 ff.

<u>Gruppe B</u>	<u>Transporteinheiten</u> (= <u>Äquivalenzziffern</u>)
Erzeugnis 3	2
Erzeugnis 4	4
Erzeugnis 5	1

Das bedeutet, der Transport von einer Einheit des Erzeugnisses 1 kostet dreimal so viel wie der Transport von einer Einheit des Erzeugnisses 2, oder aber der Transport einer Einheit des Erzeugnisses 4 kostet viermal so viel wie der einer Einheit des Erzeugnisses 5 und zweimal so viel wie der einer Einheit des Erzeugnisses 3.

Die Bestimmung des Gesamtbetrages der Transportkosten für die Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen ist jetzt ohne weiteres möglich. Zunächst werden die Erzeugniseinheiten mit den dazugehörigen Transporteinheiten multipliziert und anschließend das erhaltene Produkt mit den Standard- oder Durchschnittskosten der Transporteinheiten nochmals multipliziert.

Die Standardkosten- oder Durchschnittskostensätze enthalten sämtliche Transportkosten, also auch die Gemeinkosten der Transportverwaltung. Hier gibt es keine Unterscheidung mehr nach direkten oder indirekten Kosten, sondern alle Transportkosten werden als direkte Kosten auf die Erzeugnisse verrechnet. Außerdem liegt dem Verfahren die Vorstellung zugrunde, daß sämtliche Erzeugnisse in alle Gebiete geliefert werden, also Kostenunterschiede aus der Lieferungsentfernung nicht wirksam werden.

4. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung

Bereits bei der Gebietsanalyse wurde deutlich, daß infolge der sehr unterschiedlichen Organisationsformen der Lagerhaltung eine allgemeine Regel für das Verrechnungsverfahren nicht gegeben werden konnte. Jedoch zeigte sich, daß in vielen Fällen - und

das besonders bei komplizierteren Verhältnissen der Lagerhausorganisation - eine befriedigende Lösung erzielt werden konnte, wenn Standard- oder Durchschnittskosten für die Lagerhaltung für jedes Erzeugnis oder für jede Erzeugnisgruppe festgelegt wurden.

Die Kosten der Lagerhaltung sind Kosten der Erzeugnisse, verursacht durch die Notwendigkeit diese auf Lager zu halten. Je nach der Art des Erzeugnisses sind die Kosten verschieden hoch, da sich die Waren nach Wert, Volumen, Gewicht und der durchschnittlichen Lagerdauer von einander unterscheiden.

Mit der Festlegung von Standardkosten- oder Durchschnittskosten-sätzen je Erzeugniseinheit wurde eine Analyse der Kosten der Lagerhaltung nach Erzeugnissen bereits bei der Gebietsanalyse durchgeführt.¹⁾ Die Bestimmung des Gesamtbetrages der Lagerkosten für jedes Erzeugnis oder jede Gruppe von Erzeugnissen ist deshalb aus den Aufzeichnungen der Gebietsanalyse sofort möglich. Die Multiplikation der Gesamtzahl der Erzeugniseinheiten mit den entsprechenden Standard- oder Durchschnittskostensätzen ergibt die Kosten der Lagerhaltung je Erzeugnis. Bei gruppenweiser Zusammenfassung der Erzeugnisse und Festlegung eines einheitlichen Kostensatzes je Einheit einer Erzeugnisgruppe wird der Gegenwert der Waren in Lagereinheiten ausgedrückt. Die Lagereinheiten sind wieder Äquivalenzziffern, welche die Unterschiede zwischen den Erzeugnissen in bezug auf die Kosten der Lagerhaltung berücksichtigen. Multipliziert man die Kosten je Einheit mit der Gesamtzahl der Lagerungseinheiten eines Erzeugnisses, erhält man den Gesamtbetrag der Kosten der Lagerhaltung für ein Erzeugnis.

5. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsabwicklung

Gemessen an den gesamten Kosten des Vertriebs sind in vielen Fällen die Kosten der Zahlungsabwicklung oder einzelne Kostenarten unter ihnen nicht bedeutend genug, um individuelle

1) Vergl. hierzu die Ausführungen S.130 ff.

Verrechnungsgrundlagen zu erfordern, wie das beispielsweise für die Verrechnung der Kosten des Verkaufs, der Werbung und der Transportkosten notwendig ist. Aus diesem Grunde sind sie auch für Verrechnungszwecke weniger interessant, weshalb weit mehr darauf zu achten ist, daß die Auswahl der Bezugsgrößen aus praktischen Erwägungen heraus erfolgt und keine untunlichen Aufwendungen erforderlich macht.

Für ein solches Vorgehen spricht noch ein zweiter, nicht weniger wichtiger Grund. Die Kosten der Zahlungsabwicklung stehen in keiner direkten Beziehung zu den Erzeugnissen. Eine ins einzelne gehende Analyse kann deshalb die Erzeugnisse mit Zufallswerten belasten, die nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. In manchen Fällen ist deshalb eine allgemeine, auf Erfahrungswerten aufgebaute Bezugsgröße eine bessere Verrechnungsgrundlage als ein kompliziertes Analysierverfahren.

Die einfachste Grundlage ist zweifellos die, sämtliche Kosten der Zahlungsabwicklung auf der Basis der Zielverkäufe je Erzeugnis umzulegen. Eine solche Grundlage genügt, wenn die Kunden in bezug auf Kreditwürdigkeit, Zahlungsfähigkeit und Zahlungsweise etwa die gleichen Merkmale aufweisen und die zu einer Warengruppe gehörenden Erzeugnisse jeweils von einer bestimmten Kundenklasse gekauft werden. Unter diesen Bedingungen erfordert jeder Auftrag, nach Warengruppen getrennt, einen Vorgang der Zahlungsabwicklung. Die Zahl der Aufträge, Verkäufe oder Rechnungen je Erzeugnisart oder Erzeugnisgruppe ist die richtige Verteilungsgrundlage.

Werden dagegen von sämtlichen Kunden alle Erzeugnisse gekauft und diese auch gemeinsam in Rechnung gestellt, kann im einfachsten Fall ein gleichmäßiger Kostenanteil für jedes Erzeugnis verrechnet werden. Man geht dabei von der Überlegung aus, daß es nicht entscheidend ist, mit welchem Anteil das Erzeugnis A und mit welchem Anteil das Erzeugnis B an einem Auftrag

beteiligt ist, sondern daß jeder Auftrag im Hinblick auf die Zahlungsabwicklung eine bestimmte Arbeitsleistung erfordert, die im Durchschnitt etwa stets die gleichen Kosten verursacht.

Eine solche Grundlage mag gerecht sein. In ihr kommt zum Ausdruck, daß Erzeugnisse, die in kleinen Auftragsgrößen am Gesamtumsatz beteiligt sind, im Verhältnis mehr Kosten für den Vorgang der Zahlungsabwicklung benötigen, als Waren mit größerem Auftragswert. Andererseits kann es aber aus preispolitischen und anderen Erwägungen heraus empfehlenswert erscheinen, die Kostenumlage in dem Verhältnis vorzunehmen, in welchem die Erzeugnisse an den Aufträgen durchschnittlich beteiligt sind. Die Erzeugnisse sind dann entsprechend ihren Anteilen am Gesamtumsatz der Aufträge zu belasten. Das hat den Vorteil, daß den Erzeugnissen im Hinblick auf ihren Wert an den Aufträgen gleiche Kostenanteile berechnet werden. Wie schon gesagt, aus preispolitischen Gründen mag eine solche wertmäßige Grundlage gerechtfertigt sein. Für Zwecke der Kostenanalyse ist dem zuerst vorgeschlagenen Verrechnungsverfahren der Vorzug zu geben.

Nicht in allen Unternehmungen liegen die Verhältnisse so einfach, daß die gesamten Kosten der Zahlungsabwicklung auf nur einer Grundlage verteilt werden können. Das ist der Fall, wenn eine derartige Ähnlichkeit in den Kundenverhältnissen und der Auftragszusammensetzung nicht gegeben ist, oder die hier anfallenden Kostenarten sind so bedeutend, daß allein schon aus diesem Grunde ein genaueres Verrechnungsverfahren notwendig erscheint.

Wie bei der Gebietsanalyse schon ausgeführt, ist für diesen Zweck der Gesamtbetrag der Kosten in funktionale Kostengruppen überzuführen, wobei für die Verrechnung jeder funktionalen Kostengruppe eine besondere Grundlage heranzuziehen ist.¹⁾ Die einer Funktion nachgewiesenen Kosten können unter Benutzung der folgenden Verrechnungsgrundlagen auf die Erzeugnisse verteilt werden:

1) Vergl. die Ausführungen S. 138 ff.

Die Kosten der Fakturierung und der Kontokorrentbuchführung auf der Grundlage der Zahl der Rechnungen. Voraussetzung für die Umlage sind nach Erzeugnissen getrennte Rechnungen, d.h. unterschiedliche Waren müssen einzeln in Rechnung gestellt werden. Bei größeren Unternehmungen trifft das regelmäßig zu, insbesondere wenn die Verkaufsabteilungen nach Warengattungen organisiert sind. Werden dagegen verschiedene Erzeugnisse gemeinsam berechnet, sind die Anteile entweder zu schätzen oder die Kosten müssen prozentual nach Erfahrungssätzen schlüsselmäßig verteilt werden. Zur Bestimmung der Anteile sind dann andere Größen heranzuziehen, wie z.B. die Zahl der Aufträge nach Waren, die aus der Auftragsstatistik erhältlich sind. Oder es wird in gewissen Zeitabständen durch besondere Stichproben der tage-, wochen- oder monatsweise Anfall festgestellt. HECKERT und MINER¹⁾ schlagen z.B. Untersuchungen vor, die der Feststellung einer Durchschnittszahl der Rechnungszeilen für jedes Erzeugnis dienen sollen. Derartige inseizelne gehende Messungen können manchmal notwendig sein, wenn auch in der Mehrzahl der Fälle die für Verrechnungszwecke benötigten Daten aus den normalen internen Aufzeichnungen erhältlich sind.

Die nächste Gruppe von Kosten, die auf die Erzeugnisse zu verteilen ist, umfaßt die Kosten der Kreditgenehmigung und Kreditverwaltung. Die Zahl der Kreditgenehmigungen, aufgeschlüsselt nach Erzeugnissen, wäre zweifellos die nächstliegende Grundlage, um sämtliche hierunter fallenden Kostenarten verrechnen zu können. Verschiedene Gründe sprechen jedoch gegen ein solches Verfahren. Die Kosten der Kreditgenehmigung und -verwaltung stehen in keiner unmittelbaren Beziehung zu den Erzeugnissen. Sie hängen vielmehr von den Kunden, beziehungsweise deren Kreditwürdigkeit ab. Aus diesem Grunde können die tatsächlichen Ergebnisse mit Zufallswerten behaftet sein, die besonders bei kurzfristiger Betrachtung zu verhältnismäßig großen Schwankungen führen. Andererseits sind Daten, wie die Zahl der Kreditgenehmigungen nicht

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.97.

ner verfügbar. Die Aufwendungen für die Beschaffung derartiger Unterlagen können deshalb einen weiteren Hinderungsgrund bilden, vor allem wenn der Wert der Ergebnisse in keinem vernünftigen Verhältnis zu den Aufwendungen steht.

Eine befriedigendere Lösung läßt sich des öfteren erzielen, sieht man die Kosten der Kreditgenehmigung und Kreditverwaltung in Abhängigkeit von der Zahl und der Größe der Aufträge. Zweifellos steht hier ein Zusammenhang, wenn auch weitere Einflüsse aus den Kundenverhältnissen herrührend, unverkennbar sind. Zur Bestimmung der Anteilsätze dient die Zahl der Aufträge nach Erzeugnissen, unterteilt nach Auftragsgrößenklassen. Bei vorausgegangener Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößen stehen zuverlässige Aufzeichnungen zur Verfügung. Andererseits können sie auch unmittelbar der Auftragsstatistik entnommen werden. Entsprechend Zahl und Größe der Aufträge je Erzeugnis ist der Verteilungsschlüssel zu bilden, der als Grundlage für die Kostenverteilung Verwendung findet. Um Zufallsergebnisse nach Möglichkeit auszuschalten, sollten bei gleichgebliebenen Absatzverhältnissen Erfahrungswerte der Vergangenheit Berücksichtigung finden.

In den Fällen, in denen einzelne Erzeugnisarten an bestimmte Kundenklassen verkauft werden, z.B. Branchen, müssen Unterschiede in der Zahlungsfähigkeit besonders berücksichtigt werden. Und zum Beispiel die Abnehmer für das Erzeugnis A als finanziell besonders schwach bekannt, sind Kreditgenehmigungen bereits bei kleineren Aufträgen notwendig. Dieser Umstand ist bei Aufstellung des Verteilungsschlüssels besonders zu beachten.

Die Kosten für Mahnung und Zahlungseinzug entstehen im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Kundenforderungen. Die Verhältnisse sind hier ähnlich gelagert wie bei der Verrechnung der Kosten für Kreditgenehmigung und Kreditverwaltung. Werden die einzelnen Waren an bestimmte Abnehmer verkauft, läßt sich eine Beziehung zwischen der Zahl der laufenden Konten ableiten und die Umlage

entsprechend auf die Erzeugnisse durchführen. Unterschiede im Hinblick auf die Zahlungsfähigkeit der einzelnen Abnehmerkreise können dabei berücksichtigt werden. Was das soeben erwähnte Beispiel anbetrifft, sind dann für das Erzeugnis A, gemessen an der Zahl der laufenden Konten, mehr Mahnschreiben und Zahlungsaufforderungen notwendig, was bei der Festlegung der Anteilsätze entsprechend zu berücksichtigen ist.

Werden dagegen sämtliche Erzeugnisse an alle Kunden geliefert, kann bei getrennter Berechnung der Erzeugnisse die Umlage auf der Grundlage der Zahl der Erzeugnisrechnungen erfolgen. Bei gemeinsamer Berechnung sollte ein Durchschnittssatz festgelegt werden, der die Anteile der Erzeugnisse je Rechnung bestimmt. Weisen die Kunden hinsichtlich Kreditwürdigkeit und Auftragszusammensetzung etwa die gleichen Merkmale auf, können auch die Umsätze je Erzeugnis die vernünftigste Grundlage sein. Führt keine der vorgeschlagenen Grundlagen zu einem befriedigenden Ergebnis, müssen die Anteile von den verantwortlichen Leitern geschätzt werden.

Verluste durch uneinbringliche Forderungen können aus den internen Aufzeichnungen den Erzeugnissen direkt nachgewiesen werden, ohne daß Verrechnungsgrundlagen notwendig sind. Werden die einzelnen Erzeugnisse an bestimmte Kundengruppen verkauft, hat dieses Verfahren den Vorteil, daß die verschiedene Insolvenz der Kundengruppen darin zum Ausdruck kommt.

6. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten

Nach der Bestimmung des Vertriebsanteils an den gesamten Finanzkosten der Unternehmung besteht die nächste Aufgabe in der Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten auf die Erzeugnisse. Wie an anderer Stelle bereits dargestellt, umfassen die Kosten des

Vertriebsfinanzwesens die folgenden wichtigsten Kostenarten:¹⁾

- a) Zinsen für das im Vertriebsbereich eingesetzte betriebsnotwendige Kapital
- b) Aufgewendete Kassa-Skonti
- c) Gemeinkosten der Vertriebsfinanzverwaltung, als Vertriebsanteil an den gesamten Kosten der Finanzverwaltung der Unternehmung.

Zu a): Die Zinsen für das im Vertrieb eingesetzte Kapital umfassen im Anlagevermögen die Zinsen für Grundstücke, Gebäude, Einrichtungen und sonstige körperliche Gegenstände, im Umlaufvermögen die Zinsen für das in den Fertigwaren investierte Kapital, die Zinsen für Kundenforderungen und sonstige laufende Betriebsmittel.

Eine unmittelbare Beziehung zwischen den Zinskosten für Gegenstände des Anlagevermögens und den Erzeugnissen besteht nicht. HECKERT und MINER zeigen jedoch eine Methode, wie die Zinskosten des Anlagevermögens in möglichst gerechter Weise auf die Erzeugnisse verteilt werden können.²⁾ Diese sei nachfolgend wiedergegeben.

Gegenstände des Anlagevermögens, wie Grundstücke, Gebäude und sonstige Einrichtungen werden zum überwiegenden Teil für Zwecke der Lagerhaltung und des Transportes verwendet. Der für jeden dieser Zwecke aufgewendete Kapitaleinsatz ist zu ermitteln und als Bestimmungsgrundlage für die Verrechnung der Zinskosten heranzuziehen. In dem von HECKERT und MINER gebildeten Beispiel wird angenommen, daß drei Fünftel des in dem Anlagevermögen investierten Kapitals für Lagerungszwecke und zwei Fünftel für

1) Vergl. die Ausführungen S.140 ff.

2) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.100.

Transportzwecke Verwendung finden, während die Verwendung für andere Zwecke so unbedeutend ist, daß sie außer Betracht bleibt. Wie aus der nachstehenden Berechnung noch besser ersichtlich wird, kann durch die Bewertung der Kosten der Lagerhaltung und der Transportkosten mit den errechneten Verhältniszahlen ($3/5$ und $2/5$) eine Grundlage für die Verrechnung der Zinskosten des Anlagevermögens gebildet werden. Der Weg ist folgender:

Für jedes Erzeugnis oder jede Erzeugnisgruppe sind die Kosten für Lagerhaltung und Transporte aus dem vorangegangenen Analysenverfahren bekannt. Diese Kosten werden anschließend mit den entsprechenden Bewertungskoeffizienten multipliziert, und die für jedes Erzeugnis erhaltene Summe in Prozenten von der Gesamtsumme aller Erzeugnisse ausgedrückt. Die Umlage der Zinskosten des Anlagevermögens auf die Erzeugnisse ist dann auf der Grundlage der festgestellten Prozentsätze möglich. Zur Veranschaulichung diene folgendes Zahlenbeispiel:

Beispiel für die Verrechnung der Zinsen des Anlagevermögens auf die Erzeugnisse ¹⁾

Erzeugnis- gruppe	Erzeugnis- kosten für a) Lagerung b) Transporte in \$	Bewertungs- koeffizient	Produkt (Sp.2 x Sp.3) in \$	Gesamt- summe in \$	Verteilungs- schlüssel (in % der Ge- samtsumme)
1	2	3	4	5	6
A	a) 3 000	$3/5$	1 800	14 960	20
	b) 32 900	$2/5$	13 160		
B	a) 5 000	$3/5$	3 000	29 920	40
	b) 67 300	$2/5$	26 920		
C	a) 12 000	$3/5$	7 200	29 920	40
	b) 56 800	$2/5$	22 720		
Insgesamt	a) 20 000	$3/5$	12 000	74 800	100
	b) 157 000	$2/5$	62 800		

1) J.BROOKS HECKERT und Robert B.MINER: a.a.O., S.100.

dem obigen Beispiel wurde unterstellt, daß die Gegenstände des Anlagevermögens für Zwecke der Vertriebsverwaltungsstellen gegenüber denen für Zwecke der Lagerung und des Transportes zu bedeutend sind, um für die Verrechnung der hierauf entfallenden Zinskosten spezielle Verrechnungsgrundlagen zu erfordern. Es mag für die meisten Unternehmungen zutreffen und ist stets der Fall, wenn nach Abzug der kalkulatorischen Abschreibungen diese Anlagenwerte nur noch mit einem unbedeutenden Restwert (Erinnerungswert) zu Buche stehen.

Der auch in den Unternehmungen, in denen die Verhältnisse nicht so gelagert sind, ist der Anteil der Zinskosten für Büro- und Einrichtungsgegenstände der Vertriebsverwaltungsstellen meist so gering, daß sie gemeinsam mit den Zinskosten für Anlagen und Gegenstände der Lagerhaltung und des Transportes auf der gleichen Grundlage auf die Erzeugnisse verrechnet werden können. Andernfalls müssen sie getrennt erfaßt und, da keine unmittelbare Beziehung zu den Erzeugnissen besteht, nach Schätzung der verantwortlichen Organe umgelegt werden.

Zu den Zinsen für das Anlagevermögen sind die Zinsen für das Umlaufvermögen zu verrechnen.

Die Umlage der Zinskosten für das in den Fertigwaren investierte Kapital erfolgt am besten auf der Grundlage der durchschnittlichen Höhe der Warenbestände, ohne daß andere Verrechnungsgrundlagen notwendig sind.

Ebenso einfach lassen sich die Zinsen für Kundenforderungen verrechnen, wenn die Kundenforderungen nach Erzeugnissen getrennt erfaßt werden, beziehungsweise eine Aufspaltung ohne größeren Aufwand für Verrechnungszwecke möglich ist. Bestehen diese Voraussetzungen nicht, sind die Umsatzerlöse der einzelnen Erzeugnisse regelmäßig eine ausreichende Verrechnungsbasis. Einheitliche Zahlungsbedingungen (Zahlungsfristen) für sämtliche Erzeugnisse sind hier die notwendige Vorbedingung. Zinsen für sonstige

laufende Betriebsmittel können entsprechend dem prozentualen Anteil der direkten und halbdirekten Vertriebskosten an den Erzeugnissen umgelegt werden.

Zu b): Aufwendungen für Kassa-Skonti werden am besten auf der Grundlage der Umsatzerlöse auf die Erzeugnisse verteilt. Bestehen für bestimmte Erzeugnisse einzelne Großabnehmer, die Skonti-Abzüge weitgehend ausnützen, muß dieser Umstand besondere Berücksichtigung finden. Das gilt ebenso für einzelne Kundengruppen, wenn sich diese hinsichtlich ihrer Zahlungsfähigkeit unterscheiden. Regelmäßig sollte jedoch der Umsatzerlös eine ausreichende Verteilungsgrundlage sein.

Zu c): Zu verrechnen bleiben noch die Gemeinkosten der Finanzverwaltung in der Höhe, wie sie durch den Vertrieb verursacht wurden. Es empfiehlt sich, sämtliche hierunter fallenden Kostenarten zusammenzufassen und die Umlage in einer Summe vorzunehmen. Da eine unmittelbare Beziehung dieser Kosten zu den Erzeugnissen nicht besteht, sind sie auf einer willkürlichen Grundlage zu verteilen. Zweckmäßigerweise erfolgt hier die Umlage entsprechend den Anteilen der Erzeugnisse an den direkten und halbdirekten Vertriebsfinanzkosten. Erweist sich diese Grundlage als ungeeignet, sind die Anteile entweder zu schätzen oder andere Größen heranzuziehen.

7. Die Verrechnung der Kosten der Allgemeinen Vertriebsverwaltung

Wie im Falle der Gebietsanalyse sind diese Kostenarten meist nicht bedeutend genug, um eine getrennte Umlage zu rechtfertigen. Da nicht ohne größeren Kosten- und Organisationsaufwand festzustellen ist, welchen Erzeugnissen sie im einzelnen zugute kommen, werden sie summarisch zusammengefaßt und auf einer allgemeinen Grundlage verteilt. In der Regel genügt es, sie im Verhältnis

aller anderen Vertriebskosten auf die Erzeugnisse umzulegen. Erscheint eine solche Grundlage ungeeignet, kann die Verteilung auch auf einer zusammengesetzten Grundlage erfolgen, wie es bereits auf den Seiten 144 ff. näher beschrieben wurde.

III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse

Das statistische Verfahren für die Analyse der Vertriebskosten nach Erzeugnisarten oder Gruppen von Erzeugnissen ist auf den nachfolgenden Tafeln dargestellt. Wie schon bei der Gebietsanalyse, so muß auch hier wieder betont werden, daß eine derartige Darstellung nur die allgemeine Methode wiedergeben kann. Im Einzelfall hat eine Anpassung an die spezielle Vertriebsorganisation zu erfolgen unter Berücksichtigung derjenigen Faktoren, die für die betreffende Unternehmung maßgebend sind.

Die Tafeln A bis G zeigen den Plan der Umlage der Kosten der Vertriebsfunktionen. Um dieses Verfahren zu veranschaulichen, wurden folgende Annahmen zugrunde gelegt:

Die Unternehmung teilt ihre Waren in drei Gruppen A, B und C ein

Der Verkauf für alle Erzeugnisse unterliegt einer Verkaufsabteilung für das gesamte Warensortiment. Der Verkauf erfolgt durch Reisende, die speziell einzelne und durch Reisende, die sämtliche Erzeugnisse verkaufen.

Die Werbung ist für die Waren des gesamten Warensortiments einheitlich zusammengefaßt. Die Werbemittel b) (Rundschreiben, Werbebriefe) und d) (Schaustücke, Verkaufshilfen) kommen jeweils einzelnen Erzeugnissen zugute, während die Werbemittel a) (Annoncen, Inserate) und c) (Rundfunk, Fernsehen) die Erzeugnisgesamtheit betreffen.

Für die einzelnen Waren werden verschiedene Auftragszettel verwendet, wie auch den Kunden die unterschiedlichen Waren getrennt in Rechnung gestellt werden.

Für die Verrechnung der Transport- und Lagerhaltungskosten finden Durchschnittskostensätze Verwendung.

Nach Umlage der Kosten der Vertriebsfunktionen, wie in den Tafeln A bis G veranschaulicht, erfolgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse in den Tafeln I und II. Die Tafel III zeigt die Bestimmung des Rohgewinns oder der Vertriebsspanne nach Erzeugnissen sowie die Bestimmung der Erzeugnisgewinne (Erzeugnisverluste) nach Abzug der direkten, halbdirekten und indirekten Kosten.

Aus dem Ergebnis der Tafel III wird ersichtlich, daß der Vertrieb der Erzeugnisse der Gruppe B gegenüber denen der Gruppe A und C unrentabel ist. Die Erzeugnisse der Gruppe B können deshalb entweder ausgeschieden oder aber im Verkauf vernachlässigt werden, bei gleichzeitiger Konzentration der Verkaufsanstrengungen auf die Erzeugnisse der Gruppe A und C. Die Entschlüsse können auch darauf abzielen, die Vertriebsmethoden zu ändern, um wirksame Ergebnisse auch bei den Erzeugnissen der Gruppe B zu erreichen.

In der Regel kann auch die Warenanalyse nur richtungsweisende Fingerzeige geben, die im Hinblick auf die Durchführung von Abhilfemaßnahmen weitere Kostenuntersuchungen erforderlich machen. Derartige Maßnahmen lassen sich aber erst verwirklichen, wenn die verantwortlichen Organe wissen, welche Aufwendungen für ein Erzeugnis gemacht wurden und welche Ergebnisse diese Aufwendungen bewirken. Auf diese Weise zeigt die Warenanalyse nicht nur die gewinnbringendsten und für die Unternehmung rentabelsten Erzeugnisse, sondern sie weist auch auf schwache Stellen hin, die zum Gegenstand besonderer Betrachtungen zu machen sind. Deshalb muß die Analyse oft weitergeführt werden. Ihr können Unteranalysen nach Absatzgebieten, Kundengruppen, Vertriebswegen und Auftragsgrößen folgen, oder es werden einzelne Tätigkeiten, die den Vertrieb bestimmter Waren betreffen, untersucht, indem mit Hilfe des bei der Kostenstellenanalyse beschriebenen Verfahrens, die Kosten in Abhängigkeit von vorgegebenen Leistungen gesehen werden. Die Methode der Kostenstellenanalyse und der Gebietsanalyse wurde bereits in den vorangegangenen Kapiteln erörtert.¹⁾ Die weiteren Analysenarten sollen in den nachfolgenden Kapiteln besprochen werden.

¹⁾ Vergl. die Ausführungen S. 53 ff. und S. 110 ff.

A. Die Verrechnung der Kosten des eigentlichen Verkaufs

Gesamtkosten		Verteilungsschlüssel	Erzeugnislage		
			A	B	C
<u>Direkte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Gehälter, Sozialkosten, Reisekosten und sonstige Spesen der Verkäufer für bestimmte Erzeugnisse	112 304	Direkte Kostenverteilung	46 045	22 461	43 794
Provisionen	120 640		60 320	18 096	42 219
Gesamte direkte Kosten der Erzeugnisse	232 944		106 365	40 557	86 013
	=====		=====	=====	=====
<u>Halbdirekte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Gehälter, Sozialkosten, Reisekosten und sonstige Spesen für Verkäufer der Erzeugnissamtheit	214 002	Zeitstudien	96 301	42 600	74 099
Mit dem Verkauf verbundene Schreibkosten, enthaltend anteilige Raumkosten und Abschreibungen auf Einrichtungen der Schreibbüros, Heizung, Licht, Strom, Büroverbrauchsstoffe etc.	130 028	Zahl der Aufträge oder Rechnungen	52 011	32 507	45 512
Fortbildung und Ausbildung des Verkaufsstabes	15 516	Anteil d. Erzeugnisse an den Gehaltskosten u. Spesen der Verkäufer	6 765	3 103	5 647
Umsatzsteuer	320 000	Gesamtwert der steuerpflichtigen Verkäufe nach Erzeugnissen	160 000	48 000	112 000
Gesamte halbdirekte Kosten der Erzeugnisse	679 546		315 077	126 410	238 061
	=====		=====	=====	=====
<u>Indirekte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Gehälter, Sozialkosten und sonstige Spesen der Verkaufsleitung und Aufsichtsorgane	182 194	Anteil der Erzeugnisse an den Gehaltskosten und Spesen der Verkäufer	79 437	36 439	66 318
Anteilige Raumkosten, einschl. Abschreibungen auf Einrichtungen, Heizung, Licht, Strom, Instandhaltung etc. der Büros der Verkaufsleitung	21 014	Zahl der Aufträge oder Rechnungen nach Erzeugnissen oder Gesamtbetrag der direkten oder halbdirekten Verkaufskosten der Erzeugnisse	9 708	3 846	7 052
Sonstige allgemeine Kosten des Verkaufs, wie Büroverbrauchsstoffe, Porti, Telefongebühren etc.	27 950		12 913	5 115	9 922
Gesamte indirekte Kosten der Erzeugnisse	231 158		102 058	45 400	83 690
Gesamte halbdirekte Kosten der Erzeugnisse	679 546		315 077	126 410	238 061
Gesamte direkte Kosten der Erzeugnisse	232 944		106 365	40 557	86 013
<u>Gesamte Kosten des Verkaufs</u>					
	1 143 648		523 500	212 367	407 781
	=====		=====	=====	=====

B. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung

Gesamtkosten		Verteilungsschlüssel	Umlage auf Werbemittel			
			a	b	c	d
<u>Ver Werbemittel:</u>						
an der Werbegestaltung:						
Skriptherstellung, graphi-						
Arbeiten etc.	205 352		78 034	61 606	30 803	34 909
an der Herstellung und des		unmittelbar auf				
Einsatzes der Werbemittel:		Grund besonderer				
Direkte Herstellungskosten	118 044	Untersuchungen	---	47 218	---	70 826
Kosten des Einsatzes der						
Werbemittel	275 436		156 999	16 526	93 648	8 263
Umlage- und Gemeinkosten						
Werbung	105 676		36 987	26 419	23 249	19 021
Kosten der Werbemittel	704 508		272 020	151 769	147 700	133 019
	=====		=====	=====	=====	=====

Verteilung der Kosten der Werbe-
mittel auf die Erzeugnisse

Gesamtkosten		Verteilungsschlüssel	A	B	C
<u>Direkte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
<u>Werbemittel b:</u> Rundschreiben, Werbebriefe	151 769	Direkte Kostenverteilung	68 296	37 942	45 531
<u>Werbemittel d:</u> Schaustücke, Verkaufshilfen	133 019		61 189	29 264	42 566
Gesamte direkte Erzeugniskosten	284 788		129 485	67 206	88 097
	=====		=====	=====	=====
<u>Halbdirekte Kosten der Erzeug-</u> <u>nisse:</u>					
<u>Werbemittel a:</u> Annoncen und Anserate in Zeitungen und Wochenschriften	272 020	Erzeugnisumsatz; Schätzung; stichpro- benhafte Befragung	136 010	40 803	95 207
<u>Werbemittel c:</u> Rundfunk, Fern- sehen	147 700	Umlage wie Werbe- mittel a	73 850	22 155	51 695
Gesamte halbdirekte Erzeugnis- kosten	419 720		209 860	62 958	146 902
	=====		=====	=====	=====
<u>Indirekte Kosten der Erzeugnisse</u>					
Kosten allgemeiner Werbemaßnah- men, wie Beihilfen zu Wohltätig- keitsveranstaltungen, Er- nennungswerbung etc., einschließ- lich eines Anteils aus 3 evtl. nach 1 und 2	57 924	Umsatz in den Erzeugnissen	28 962	8 689	20 273
Gesamte indirekte Erzeugnisko- nen	57 924		28 962	8 689	20 273
Gesamte halbdirekte Erzeugnis- kosten	419 720		209 860	62 958	146 902
Gesamte direkte Erzeugniskosten	284 788		129 485	67 206	88 097
Gesamte Kosten für Werbung und Absatzförderung	762 432		368 307	138 853	255 272
	=====		=====	=====	=====

C. Die Verrechnung der Kosten des Transportes

	Gesamtkosten	Verteilungsschlüssel	Erzeugnislage		
<u>Direkte Kosten der Erzeugnisse:</u>			A	B	C
Gesamte Kosten des Transportes	476 520 =====	Auf der Basis von Durchschnittskosten	214 434 =====	95 304 =====	166 782 =====

D. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung

<u>Direkte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Gesamte Kosten der Lagerhaltung	63 536 =====	Auf der Basis von Durchschnittskosten	30 498 =====	13 977 =====	19 061 =====

E. Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsabwicklung

<u>Halbdirekte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Kosten der Fakturierung	26 328	Zahl der Fakturen	13 164	5 266	7 898
Kosten der Kontokorrentbuchführung	31 591	Zahl der Fakturen	15 796	6 318	9 481
Kosten der Kreditgenehmigung und -verwaltung	21 060	Durchschnittswert aus Auftragszahl und Auftragsgröße	9 477	4 844	6 133
Kosten für Mahnung und Zahlungseinzug	15 795	Zahl der Fakturen	7 897	3 159	4 839
Verluste aus uneinbringlichen Forderungen	10 530	Prozentual nach Erfahrungssätzen	5 265	2 106	3 164
Gesamte Kosten der Zahlungsabwicklung	105 304 =====		51 599 =====	21 693 =====	32 084 =====

F. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten

<u>Halbdirekte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Zinsen für Gegenstände des Anlagevermögens	31 659	wie auf S. 179 erklärt	14 405	6 427	10 827
Zinsen für Warenbestände	36 098	durchschnittlicher Warenbestand	17 327	7 942	10 827
Zinsen für Kundenforderungen	9 870	Umsatzerlös nach Erzeugnissen	4 935	1 481	3 454
Zinsen für sonstige laufende Betriebsmittel	8 401	Gesamtbetrag der direkten und halbdirekten Erzeugniskosten	3 948	1 596	2 858
Kassa-Skonti	105 600	Umsatzerlös nach Erzeugnissen	52 800	15 840	36 960
Gesamte halbdirekte Erzeugniskosten	191 628 =====		93 415 =====	33 286 =====	64 926 =====
<u>Indirekte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Gemeinkosten der Finanzverwaltung	12 101	Schätzung oder Gesamtbetrag der direkten u. halbdirekten Finanzkosten der Erzeugnisse	5 808	2 178	4 122
Gesamte Kosten des Vertriebsfinanzwesens	203 729 =====		99 223 =====	35 464 =====	69 048 =====

G. Die Verrechnung der Kosten der allgemeinen Vertriebsverwaltung

<u>Indirekte Kosten der Erzeugnisse:</u>					
Gesamte Kosten der allg. Vertriebsverwaltung	254 144 =====	prozentual nach Erfahrungssätzen	101 658 =====	63 536 =====	88 950 =====

Zusammenstellung und Auswertung der Analyseergebnisse

Vertriebskosten der Erzeugnisse:

	Insgesamt	Erzeugnisumlage		
		A	B	C
Für eigentlichen Verkaufs	1 143 648	523 500	212 367	407 781
Für Werbung und Absatzförderung	762 432	368 307	138 853	255 272
Für Transportes	476 520	214 434	95 304	166 782
Für Lagerhaltung	63 536	30 498	15 977	19 061
Für Zahlungsabwicklung	105 304	51 599	21 693	32 012
Für Finanzkosten	203 729	99 223	35 464	69 042
Für allgemeinen Vertriebsverwaltung	254 144	101 658	63 536	88 950
Gesamte Vertriebskosten	3 009 313	1 389 219	581 194	1 038 900

Unmittelbarkeit der Beziehungen der Vertriebskosten zu den Erzeugnissen

	Insgesamt	Erzeugnisumlage		
		A	B	C
Kosten der Erzeugnisse	1 057 788 (100 %)	480 782 (45 %)	217 044 (21 %)	359 962 (34 %)
Direkte Kosten der Erzeugnisse	1 396 198 (100 %)	669 951 (48 %)	244 347 (17 %)	481 900 (35 %)
Indirekte Kosten der Erzeugnisse	555 327 (100 %)	238 486 (43 %)	119 803 (22 %)	197 038 (35 %)
Gesamte Vertriebskosten	3 009 313 (100 %)	1 389 219 (46 %)	581 194 (19 %)	1 038 900 (35 %)

Gewinn- und Verlustbestimmung der Erzeugnisse

	Insgesamt	Erzeugnisumlage		
		A	B	C
Wert der Verkäufe (Umsatzwert)	8 800 000	4 400 000	1 320 000	3 080 000
Umsatzkosten der Verkäufe ausschließlich Vertriebskosten	5 350 607	2 640 851	854 342	1 855 494
Gewinn oder Vertriebsspanne	3 449 313	1 759 149	465 658	1 224 506
Direkte Erzeugniskosten	1 057 788	480 782	217 044	359 962
Gewinn nach Abzug der direkten Erzeugniskosten	2 391 525	1 278 367	248 614	864 544
Halbdirekte Erzeugniskosten	1 396 198	669 951	244 347	481 900
Gewinn nach Abzug der halbdirekten Erzeugniskosten	995 327	608 416	4 267	382 644
Indirekte Erzeugniskosten	555 327	238 486	119 803	197 038
Gewinn (Verlust) der Erzeugnisse	440 000	369 930	(% 115 536)	185 606

5. Hersteller	-----	Einzelhandel	-----	letzter Verbraucher
4. Hersteller	-----	Großhandel	-----	letzter Verbraucher
3. Hersteller	-----			letzter Verbraucher

1. Wesen, Zweck und Aufgaben

Nicht selten kommt es vor, daß sich eine Unternehmung für den Vertrieb ihrer Erzeugnisse mehrerer Absatzwege bedient, oder daß sie für einzelne Waren verschiedene Absatzwege benutzt. Eine solche Situation darf nicht von vorneherein als ungünstig beurteilt werden. Oft ist es geradezu notwendig mehrere Vertriebswege zu benutzen, um unterschiedliche Märkte und verschiedene Kundengruppen beliefern zu können. Massenerzeugnisse benötigen z.B. einen Massenvertrieb, aber nicht immer läßt sich erreichen, das erforderliche Absatzvolumen auf nur einem Vertriebsweg sicherzustellen.

Trotzdem ist die Tendenz unverkennbar, daß mit der Hinwendung zum Prinzip der vollständigen Markterfassung im wachsenden Umfang neue und oft ungeeignete Absatzmittler herangezogen werden. Die Erzeugnisse werden dadurch in weitere Vertriebskanäle geleitet, die vielfach Aufwendungen verursachen, die in keinem Verhältnis zu den Erhöhungen des Absatzvolumens stehen. In dieser Tatsache liegt die Notwendigkeit einer Analyse der Vertriebskosten nach Absatzwegen begründet. Sie soll die Vertriebstätigkeit auf die Absatzwege lenken, die für die Unternehmung am rentabelsten sind.

Jeder Produzent von Waren steht vor der Frage, welche möglichen Absatzwege ihm für den Verkauf zur Verfügung stehen. Aus der Vielzahl der Absatzwege hat er diejenigen auszuwählen, die für den Vertrieb seiner Produkte am günstigsten sind. Damit ist eine zweite Frage verbunden, die auf eine kritische Würdigung

der Absatzwege im Hinblick auf ihre Wirtschaftlichkeit abzielt. Die Lösung dieser Frage bleibt der Analyse überlassen.

Die Absatzwege weisen in vieler Hinsicht große Unterschiede auf. Diese Unterschiede mit ihrem sich daraus ergebenden Einfluß auf die Höhe der Vertriebskosten sind der Grund dafür, daß die Unternehmer eine Analyse der Vertriebskosten nach Absatzwegen benötigen.

2. Faktoren, die bei der Auswahl der Absatzwege zu berücksichtigen sind

Es bedarf keiner besonderen Feststellung, daß bei der Auswahl der Vertriebswege die Kosten das entscheidende Wort sprechen. Daneben sind aber andere Faktoren zu berücksichtigen, die einen nicht weniger starken Einfluß auf die Wahl der Vertriebswege ausüben. Diese Faktoren, die in der Art der Erzeugnisse, den Bedürfnissen der Abnehmerschaft, der Absatzpolitik der Unternehmung, den Konkurrenzverhältnissen und anderen Umständen begründet liegen, sind bei der Beurteilung der Absatzwege heranzuziehen und bei der Auswertung der Analysenergebnisse besonders zu berücksichtigen.

Ein Unternehmer stellt z.B. fest, daß von der Kostenseite her betrachtet, für ihn der billigste Absatzweg darin besteht, seine Erzeugnisse ausschließlich über den Großhandel abzusetzen. Dagegen spricht jedoch die Eigenart der von ihm erzeugten Waren, die eine individuelle Kundenbehandlung voraussetzen, die aber vom Großhandel nicht in dem erforderlichen Umfang durchgeführt werden kann. Er entschließt sich deshalb den Großhandel in seiner Funktion als Lagerhalter und Verteiler einzusetzen, darüber hinaus aber den Einzelhandel selbst intensiv durch eigene Reisende zu bearbeiten und sich durch Anzeigenwerbung, Werbekolonnen und Hausbesuche an den Endverbraucher direkt zu wenden.

HECKERT und MINER, die mit besonderem Nachdruck auf dererlei
Fälle hinweisen, geben folgendes Beispiel: Ein Produzent
kommt zu der Erkenntnis, daß sein Geschäft für den Augenblick
rentabelsten ist, wenn er nur an einige wenige gewerbliche
Verbraucher oder an eine oder zwei Postversand- oder Filial-
geschäftsfirmen verkauft, und nicht, wenn er einen ausgedehnten
Absatz durch Zwischenhändler oder kleinere gewerbliche Verbrau-
cher fördert. Wählt er den erstgenannten Vertriebsweg, trägt
die Gefahr eines zu beschränkten Marktes. Mit der Zeit könn-
seine Gewinnspanne verringert und seine Entscheidungen von
einigen wenigen Kunden, von denen er weitgehend abhängt, dik-
tiert werden.¹⁾

Neben gibt es noch eine beträchtliche Anzahl weiterer Fakto-
ren, wie die Regelmäßigkeit der Aufträge, die Größe der Aufträge,
die Promptheit der Lieferung, die Möglichkeit der Lagerhal-
tung, die Streuung über das Absatzgebiet, die Kundenbeziehungen,
finanzielle Stärke, die alle, um nur die wichtigsten zu nen-
nen, die Wahl der Vertriebswege beeinflussen. Bei jedem Versuch
Kosten der Vertriebswege zu bestimmen, muß deshalb der Ein-
fluß dieser Faktoren Berücksichtigung finden. Nur auf diese Wei-
se lassen sich die Daten der Analyse richtig beurteilen und ver-
wenden.

Methode und Verfahren

Grundprobleme sind die gleichen, wie sie in den vorangegan-
gen Kapiteln der Gebiets- und Warenanalyse besprochen wurden.
Genauheit und Verlässlichkeit der Analysenergebnisse hängen auch hier
von der Möglichkeit einer weitgehend direkten Kostenverrechnung
ab. Ebenso ist das Ausmaß, in dem die Vertriebskosten auf die
Absatzwege verrechnet werden können, verschieden, je nach der

J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.116.

Unmittelbarkeit der Beziehungen der Kosten zu den einzelnen Absatzwegen.

Die Unmittelbarkeit der Beziehungen der Kosten zu den verschiedenen Absatzwegen muß in einer entsprechenden Kosteneinteilung zum Ausdruck gebracht werden. Als Grundlage für die Kosteneinteilung dient die Funktionalklassifikation der Vertriebskostenarten. Der nächste Schritt ist die Aufgliederung der unter einer Vertriebsfunktion erfaßten Kostenarten nach dem Grad ihrer Verrechenbarkeit, d.h. in direkte, halbdirekte und indirekte Kosten. Nach der Auswahl geeigneter Bezugsgrößen und Umlage der halbdirekten und indirekten Kosten können die auf die einzelnen Vertriebswege entfallenden Vertriebskosten bestimmt werden.

Zweifellos liegen die Verhältnisse bei den Unternehmungen am günstigsten, deren Vertriebsorganisation nach Absatzwegen ausgerichtet ist. In den Unternehmungen, die selbständige Verkaufsabteilungen für die Bearbeitung bestimmter Vertriebswege unterhalten, sind z.B. viele Vertriebskosten direkte Kosten der Absatzwege. Ebenfalls in direkte Beziehung zu den Vertriebswegen kann ein beträchtlicher Teil der Vertriebskosten gebracht werden, wenn nur eine Abteilung für den gesamten Verkauf besteht, jedoch für die verschiedenen Absatzmittler besondere Reisende eingesetzt werden, bestimmte Werbemaßnahmen nach Absatzwegen getrennt und einzelne Vertriebstätigkeiten speziell in Zusammenhang mit den Absatzwegen durchgeführt werden. Offensichtlich sind derartige Unternehmungen für Analysenzwecke besonders geeignet. Das gilt ebenso für die Verteilung der halbdirekten und indirekten Kostenarten, da die Auswahl geeigneter Verrechnungsgrundlagen in erheblichem Maße von der Art der Vertriebsorganisation abhängt. In den Fällen, in denen sich die Vertriebsorganisation nicht der Organisation der Absatzwege anschließt, ist nicht nur die Zahl der direkt zu verrechnenden Kostenarten geringer, sondern es ist auch schwieriger, eindeutige und zuverlässige Bezugsgrößen für die Umlage der indirekten und halbdirekten Kosten heranzuziehen.

II. Die Durchführung der Analyse nach Absatzwegen

1. Die Verrechnung der Kosten des Verkaufs

Direkte Kosten

Im Falle, daß nach Vertriebswegen getrennte Verkaufsabteilungen unterhalten werden, kann der überwiegende Teil der Kosten des eigentlichen Verkaufs den Vertriebswegen direkt belastet werden, ohne daß Verrechnungsgrundlagen notwendig sind. Zu den wichtigsten Kostenarten zählen die folgenden:

Gehälter, Sozialaufwendungen, Provisionen, Reisekosten und sonstige Spesen der Verkäufer, die ausschließlich für bestimmte Vertriebswege tätig sind.

Gehälter, Sozialaufwendungen und sonstige Kosten für das Büro- und Schreibpersonal, sofern deren Tätigkeit in Zusammenhang mit einzelnen Vertriebswegen steht.

Kosten für Büromaterialien und andere Verbrauchsstoffe, Porti und Fernmeldekosten, anteilige Raumkosten einschließlich Strom, Heizung, Licht, Abschreibungen und sonstige Kosten für Einrichtungen der Verkaufsbüros, soweit sie bestimmte Vertriebswege betreffen.

Halbdirekte und indirekte Kosten

Werden für den Gesamtvertrieb verschiedene Absatzwege benutzt und unterliegt der Verkauf aller Erzeugnisse einer einzigen Verkaufsabteilung, die ihre Reisenden und Verkäufer auf sämtlichen Vertriebswegen einsetzt, können im ungünstigsten Falle nur die an Vertreter, Reisende, Makler und sonstige Absatzmittler bezahlten Provisionen den Vertriebswegen direkt belastet werden, eventuell noch einige allgemeine Kostenarten, wie Bewirtungsspesen, die mit bestimmten Vertriebswegen unmittelbar zusammenhängen.

Sämtliche verbleibenden Kostenarten sind entweder halbdirekte oder indirekte Kosten, die auf einer entsprechenden Verteilungsgrundlage auf die Absatzwege umzulegen sind.

Die bei weitem bedeutendsten halbdirekten Kosten der Kostenstelle "Verkauf" sind die personellen Aufwendungen der allgemeinen Verkäufer, deren Tätigkeit sich auf mehr als nur einen Vertriebsweg erstreckt. Hier zeigt sich eine auffallende Parallele zur Warenanalyse. Mußte dort die jeweilige Zeitmenge bestimmt werden, welche die Verkäufer jedem Erzeugnis widmeten, so müssen auch hier die Kosten auf der Grundlage der Zeit verrechnet werden. Maßgebend ist die Zeit, welche die Verkäufer auf die Kunden bestimmter Absatzwege, beziehungsweise auf die Absatzmittler selbst verwenden. Wie sich solche Zeitbestimmungen im einzelnen durchführen lassen, wurde an anderer Stelle bereits erwähnt.¹⁾ Dort, wo im Durchschnitt etwa stets gleiche Besuchszeiten notwendig sind, die Kunden in einem bestimmten Turnus besucht werden und auch die Reisezeiten eine gewisse Übereinstimmung aufweisen, genügt oft eine allgemeine Verrechnungsgrundlage, wie die Zahl der zu einem Vertriebsweg zählenden Kunden. Andererseits müssen diese Daten durch besondere Untersuchungen, durch Einführung von Zeitkarten, tägliche Zeitberichte usw. ermittelt werden.

Regelmäßig können auch die mit dem Verkauf verbundenen Schreibkosten auf einer halbdirekten Grundlage verrechnet werden. Die hierfür aufgewendeten Kosten für Gehälter, Büromaterialien, anteilige Raumkosten, Abschreibungen usw. lassen sich entsprechenden verschiedenen Schreibfunktionen auf der Basis der Zahl der Fakturen, der Aufträge, der Karteieintragungen etc. umlegen. Sind die Kosten zu unbedeutend oder sprechen andere Gründe gegen so spezielle Verrechnungsgrundlagen, sind sie als indirekte Kosten zu behandeln und auf einer allgemeinen Grundlage zu verteilen. Als solche können herangezogen werden die Zahl der laufenden Kundenkonten, die Zahl der Verkaufsgeschäfte, die Zahl der

1) Vergl. die Ausführungen Seite 162 ff.

Lieferungen oder der Gesamtbetrag der direkt und halbdirekt verrechneten Verkaufskosten.

Die darüber hinaus verbleibenden Kostenarten stehen gewöhnlich in keiner direkten und halbdirekten Beziehung zu den Absatzwegen. Sie sind als indirekte Kosten zu verteilen.

Zu ihnen zählen zunächst die personellen Aufwendungen für die Verkaufsleiter und das Aufsichtspersonal. Die richtige Bezugsgröße wäre auch hier die auf die einzelnen Vertriebswege aufgewendete Zeit und Mühe. Da sich derartige Daten nicht einwandfrei bestimmen lassen, sind die Kosten auf einer anderen Grundlage umzulegen. Werden die einzelnen Vertriebswege durch Spezialreisende bearbeitet, können diese Kosten entsprechend der Zahl der Verkäufer verteilt werden. Wie bei der Warenanalyse liegt auch hier die Annahme zugrunde, daß jeder Reisende ein bestimmtes Maß an Beaufsichtigung und Leitung benötigt. Andere Grundlagen sind die Zahl der Verkaufsgeschäfte, die Umsatzmengen und -werte, der Gesamtbetrag der direkt und halbdirekt verrechneten Verkaufskosten.

Für die Umlage der Fernmelde- und Verbindungskosten sind allgemeine Bezugsgrößen heranzuziehen. Beispiele sind die Zahl der laufenden Kundenkonten, Zahl der Verkaufsgeschäfte, Zahl der Aufträge, Umsatzmengen und -werte.

Ähnliche Grundlagen genügen in der Regel auch für die Verrechnung von Bewirtungsspesen. In manchen Fällen lassen sie sich den Vertriebswegen direkt belasten, wenn seitens der Verkaufsleitung hierfür größere Beträge verausgabt werden. Im Falle des Einsatzes von Spezialreisenden für die einzelnen Vertriebswege sind Bewirtungsspesen auf Grund der Spesenabrechnungen den zugehörigen Vertriebswegen direkt zuzuweisen.

Die Kosten für die Fortbildung und Ausbildung des Verkaufsstabes kommen letzten Endes den einzelnen Vertriebswegen zugute. Die Anteile müssen gewöhnlich geschätzt werden. Beim Einsatz von Spezialreisenden für die verschiedenen Vertriebswege kann die Umlage entsprechend der Zahl der Reisenden erfolgen, wobei eventuell zu berücksichtigen ist, daß je nach Art des Vertriebsweges ein unterschiedliches Maß an Ausbildung erforderlich ist.

Zu verrechnen bleiben noch einige allgemeine Kosten der Kostenstelle "Verkauf", die nicht bedeutend genug sind, um im einzelnen aufgeschlüsselt zu werden. Zu ihnen gehören Versicherungen für Einrichtungsgegenstände, Raumkosten, Abschreibungen etc., die zu einer Summe zusammengefaßt regelmäßig auf der Basis der direkt und halbdirekt verrechneten Verkaufskosten auf die Absatzwege umgelegt werden können. Andernfalls sind die Anteile zu schätzen oder prozentual nach Erfahrungssätzen zu verteilen.

2. Die Verrechnung der Kosten für Werbung und Absatzförderung

Direkte Kosten

Das Verfahren besteht wieder in der Aufgliederung der Kosten für Werbung und Absatzförderung in die Kosten der einzelnen Werbemittel. Auf diese Weise kann in manchen Fällen ein beträchtlicher Kostenanteil direkt verrechnet werden, falls einzelne Werbemittel ausschließlich bestimmten Vertriebswegen zugute kommen.

In vielen Unternehmungen, die eine ausgedehnte Werbung betreiben, erfolgt zumeist eine teilweise Spezialisierung des Werbemiteleinsatzes auf bestimmte Vertriebswege. Kosten für Werbeanzeigen, die z.B. in Fachblättern für den Großhandel erscheinen, können dem Vertriebsweg Großhandel unmittelbar belastet werden, wie auch die Kosten für Verkaufshilfen, Schaufenster-

rekla-men, Ausstattung von Verkaufsräumen, die den Einzelhandel betreffen, direkte Kosten dieses Vertriebsweges sind. Daneben werden aber vielfach weitere Werbemittel eingesetzt, die nicht nur einen einzelnen, sondern gleichzeitig mehrere oder alle Vertriebswege betreffen. Die Möglichkeit der direkten Kostenverrechnung besteht dann nicht mehr. Die Kosten müssen als halbdirekte oder indirekte Werbekosten entsprechend ihren Anteilen auf die Vertriebswege umgelegt werden.

Halbdirekte Kosten

Kosten für Werbemittel, wie Veröffentlichungen in allgemeinen Tageszeitungen und Illustrierten, Kinoreklamen, Plakatanschläge, Leuchtreklamen usw., mit denen insbesondere die letzten Verbraucher angesprochen werden, kommen den Verkäufen auf allen Vertriebswegen zugute. Sie werden am besten auf der Grundlage der Verkäufe auf die Absatzwege verteilt. Das Verfahren für die Kostenumlage ist besonders einfach, wenn der Analyse bereits eine Analyse der Vertriebskosten nach Erzeugnissen vorangegangen ist. Es besteht darin, die für die Erzeugnisse festgestellten Anteile an den Kosten der Werbung, entsprechend dem Absatz der Erzeugnisse auf die Vertriebswege zu verteilen.¹⁾

Offensichtlich hat dieses Verfahren viele Vorteile und eignet sich besonders durch seine Einfachheit auch für die Verwendung im großen Umfang. Selbst die Unternehmungen, die eine Vielzahl von Werbemitteln einsetzen, können auf diese Weise verhältnismäßig leicht die Kosten der Werbung auf die Absatzwege verteilen. Allerdings erhebt sich hier die Frage, ob der Absatz auch in jedem Fall eine ausreichende und gerechte Bezugsgröße ist. Eine verbindliche Antwort läßt sich hier nicht geben. Das verlangt gründliche Kenntnisse der speziellen Verhältnisse und muß von jedem Unternehmer selbst entschieden werden. Wenn das Absatzvolumen offenbar keine einwandfreie Verrechnungsgrundlage darstellt,

1) Vergl. J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.119 ff. sowie die Ausführungen S. 167 ff.

müssen die Anteile von den verantwortlichen Organen geschätzt werden.

Indirekte Kosten

Gelegentlich sind noch einige Werbemaßnahmen zu beobachten, die entweder in keiner oder wahrscheinlich nur geringer Beziehung zu den Erzeugnissen und den Absatzwegen stehen. Zu ihnen zählen Maßnahmen zur Erhaltung des Firmenwertes, Beiträge zu allgemeinen Veranstaltungen, Erinnerungswerbung u.a.m. Die Umlage der hierfür aufgewendeten Kosten ist nur auf einer willkürlichen Grundlage möglich, wie den Anteilen der Vertriebswege am Gesamtumsatz. Oft ist es jedoch besser, die Aufteilung durch Schätzung der verantwortlichen Organe vorzunehmen.

3. Die Verrechnung der Transportkosten

Die befriedigendste Lösung der Verrechnung der Transportkosten wäre zweifellos die, sie den verschiedenen Absatzwegen direkt zu belasten. Diese Möglichkeit besteht grundsätzlich, falls für die Transportleistungen fremde Dienste in Anspruch genommen werden und die Transportbelastungen aus den Frachtbriefen, Spediteurrechnungen usw., nach Absatzwegen getrennt erfaßt werden. Solche Arbeiten lassen sich weitgehend vorbereiten, indem bereits bei Bearbeitung der Transportrechnungen im Versandbüro entsprechende Hinweise im Hinblick auf die Vertriebswege gemacht werden. Einfacher ist die Umlage der Gemeinkosten der Transportverwaltung, die auf der Grundlage der Zahl der Lieferungen auf die Absatzwege verteilt werden können.

Das Verrechnungsverfahren wird außerordentlich erschwert, wenn die Fuhrleistungen durch eigene Transportmittel durchgeführt werden, die Erzeugnisse sich hinsichtlich der Höhe der Transportkosten unterscheiden und sämtliche Erzeugnisse mittels aller Vertriebswege verkauft werden. Die Verrechnung der Transportkosten setzt dann gewöhnlich eine Analyse der Transport-

kosten der Erzeugnisse nach Gebieten voraus und eine weitere Analyse der in jedes Gebiet verkauften Erzeugnisse nach Vertriebswegen. Sind Durchschnitts- oder Standardtransportkosten für jedes Erzeugnis und jedes Gebiet festgelegt und ist bekannt, auf welchem Vertriebsweg die Erzeugnisse in die Gebiete verkauft wurden, können die Transportkosten der Vertriebswege bestimmt werden.¹⁾

Dieses Beispiel zeigt deutlich, daß es in gewissen Fällen schwierig, wenn nicht sogar unmöglich ist, die Transportkosten genau auf die Vertriebswege umzulegen. Trotzdem sollte man diesem Problem keine zu große Bedeutung zumessen. Gewöhnlich bedarf es keiner eingehenden Analyse um zu wissen, daß z. B. beim Verkauf über den Großhandel und direkt an den Einzelhandel der Vertriebsweg Großhandel pro verkaufte Einheit weniger Transportkosten benötigt als der Vertriebsweg Einzelhandel. Aus diesem Grund dürfte es in der Mehrzahl der Fälle genügen, mit Durchschnittskosten den Vertriebsweg zu rechnen. Das erscheint stets angebracht, wenn einzelne gehende Messungen nicht ohne größeren Organisations- und Kostenaufwand durchführbar sind. Um bei dem angeführten Beispiel zu bleiben, müssen bei Anwendung dieser Methode für die Lieferungen an die beiden Absatzwege durchschnittliche Auftragsgrößen errechnet werden. Unterschiede in den Transportkosten, die sich aus den verschiedenen Lieferentfernungen ergeben, können dabei vernachlässigt werden, da an den Orten des Einzelhandels auch regelmäßig der Großhandel seinen Sitz hat. Der für einen bestimmten Zeitraum festgestellte Gesamtbetrag an den Transportkosten läßt sich dann entsprechend der durchschnittlichen Auftragsgröße und der Zahl der Lieferungen zwischen beiden Vertriebswegen aufteilen.

Das Verfahren läßt sich noch verfeinern, wenn Erzeugnisse mit unterschiedlichen Frachtsätzen besondere Berücksichtigung

J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.122.

finden und verschiedene Auftragsgrößenklassen gebildet werden. Bei Berücksichtigung der unterschiedlichen Bedingungen, die in einer entsprechenden Einteilungsart zum Ausdruck zu bringen sind, ist das Verfahren durchaus geeignet, sehr genaue Ergebnisse zu vermitteln.

4. Die Verrechnung der Kosten der Lagerhaltung

Die Organisation der Lagerhaltung ist bei den einzelnen Unternehmungen zu verschieden, um eine allgemeine Regel für das Analysenverfahren geben zu können. In manchen Fällen werden große gewerbliche Verbraucher direkt ab Fabrik beliefert, wodurch eine Belastung dieses Vertriebsweges mit Kosten der Lagerhaltung entfällt. Dagegen werden örtliche Lager für die Belieferung der Zwischenhändler unterhalten, die entsprechend ihren Anteilen mit Lagerhaltungskosten zu belasten sind.

Unter Zugrundelegung des obigen Beispiels, das in vielen Fällen typisch ist für die Organisation der Lagerhaltung bei Herstellern von Konsumfertigwaren, können die Kosten der Lagerhaltung wie folgt verteilt werden: Ist der Analyse nach Absatzwegen eine Analyse der Vertriebskosten nach Erzeugnissen vorausgegangen, stehen die Belastungen der Erzeugnisse mit Kosten der Lagerhaltung fest. Die Umlage auf die Vertriebswege erfolgt auf der Grundlage der Verkäufe oder Lieferungen je Vertriebsweg.

Stehen keine derartigen Unterlagen aus der Erzeugnisanalyse zur Verfügung, müssen - wie dort bereits beschrieben wurde - die Anteile der Erzeugnisse an den Kosten der Lagerhaltung ermittelt werden.¹⁾ Anschließend sind die Erzeugnisse entsprechend ihren Verkäufen nach Vertriebswegen aufzugliedern und die Kosten der Lagerhaltung auf der Grundlage dieser Anteile auf die Vertriebswege zu verrechnen.

1) Vergl. die Ausführungen S. 171 ff.

sei darauf hingewiesen, daß in unserem Beispiel große gewerbliche Verbraucher direkt ab Werk beliefert werden. Die Lagerhaltung kommt also nur den Zwischenhändlern zugute, so daß die Belastung des Vertriebsweges "große gewerbliche Verbraucher" fällt. Je nachdem in welchem Umfang für die Zwischenhändler Lagerhaltungsfunktionen übernommen werden oder nach welchen Gesichtspunkten sonst die eingesetzten Handelsorgane für Zwecke der Analyse unterschieden werden, sind nach dem oben angegebenen Verfahren die Kosten der Lagerhaltung auf die verschiedenen Absatzmittler umzulegen.

Die Verrechnung der Kosten der Zahlungsabwicklung

Die einfachste Verrechnungsmöglichkeit wäre auch hier wieder, sämtliche Kosten der Kostenstelle "Zahlungsabwicklung" auf einer Gesamtgrundlage, wie der Zahl der Verkaufsgeschäfte, der Zahl der Fakturen, der Höhe der Außenstände etc. auf die Vertriebswege zu verrechnen. In manchen Fällen genügt eine solche Einzelgrundlage, wenn die Absatzmittler sich im Hinblick auf Kreditwürdigkeit, Zahlungsweise sowie Größe und zeitliche Aufeinanderfolge der Aufträge nur wenig unterscheiden oder die anfallenden Kostenarten sind im Verhältnis zu den gesamten Kosten des Vertriebs zu unbedeutend, um spezielle Verrechnungsgrundlagen zu erfordern.

Es kann aber oft bestehen aber beträchtliche Unterschiede zwischen den einzelnen Absatzmittlern, die dann zu verschiedenen hohen Kosten für Zahlungsabwicklung führen. Diese Unterschiede in den Kosten beruhen darauf, daß die im Zusammenhang mit der Zahlungsabwicklung anfallenden Arbeiten verschieden sind, je nachdem auf welchem Vertriebsweg der Verkauf der Waren erfolgte. Es ist offensichtlich, daß allein als Folge der Auftragsgröße bei Lieferungen an den Großhandel je Umsatzwert oder verkaufte Einheit weniger Kosten für die Fakturierung und Buchung von Kundenforderungen

gen aufzuwenden sind, als bei Lieferungen an den Einzelhandel.

Aus diesem Grund sind die unter dieser Kostenstelle zusammengefaßten Tätigkeiten funktionell zu unterscheiden und die einer Funktion nachgewiesenen Kosten auf der Basis meßbarer Leistungen den Vertriebswegen zu belasten. Folgende Verrechnungsgrundlagen lassen sich für die Umlage der Kosten der Zahlungsabwicklung heranziehen:

Die Kosten der Fakturierung auf der Basis der Zahl der Rechnungen oder der Zahl der Rechnungszeilen.

Die Kosten der Kundenbuchführung auf der Grundlage der Zahl der Buchungen. Sind derartige Zahlen nicht greifbar, genügen auch Grundlagen wie die Zahl der Aufträge oder die Zahl der laufenden Kundenkonten. In vielen Fällen können die Kosten der Kundenbuchführung auch zusammen mit den Kosten der Fakturierung auf einer gemeinsamen Grundlage, wie der Zahl der Rechnungen, verteilt werden.

Der gerechteste Verteilungsschlüssel für die Umlage der Kosten der Kreditgenehmigung und Kreditverwaltung ist die Zahl der auf die einzelnen Vertriebswege entfallenden Kreditgenehmigungen. Stehen solche Unterlagen nicht zur Verfügung, sind andere Grundlagen, wie die für jeden Vertriebsweg festgestellten Außenstände, die Zahl der Kundenkonten oder die Zahl der Aufträge heranzuziehen. Bestehen Unterschiede hinsichtlich der Kreditwürdigkeit der verschiedenen Vertriebswege, muß dieser Umstand bei Aufstellung des Verteilungsschlüssels entsprechend berücksichtigt werden.

Die durch Mahnung und Zahlungseinzug verursachten Kosten stehen in Beziehung zu der Zahl der Kunden oder der offenen Kundenkonten. Sie können in der Regel auf einer dieser Grundlagen verrechnet werden. Eine andere Verrechnungsbasis sind die Zahl

der verbuchten Fakturen oder auch die durchschnittlichen Außenstände. Wie bei den Kosten der Kreditgenehmigung und -verwaltung sollten Unterschiede im Hinblick auf die Kreditwürdigkeit der verschiedenen Absatzmittler bei Aufstellung des Verteilungsschlüssels berücksichtigt werden.

Verluste durch uneinbringliche Forderungen können regelmäßig nach Vertriebswegen erfaßt und diesen direkt belastet werden.

6. Die Verrechnung der Vertriebsfinanzkosten

Wie aus den vorangegangenen Analysen bekannt, setzen sich die Kosten des Vertriebsfinanzwesens beispielhaft aus den folgenden wichtigsten Kosten zusammen:

- a) Zinsen für das eingesetzte betriebsnotwendige Kapital, soweit es den Vertriebsbereich betrifft
- b) Kassa-Skonti
- c) Anteil des Vertriebs an den Gemeinkosten der Finanzverwaltung

Zu a) Im Anlagevermögen sind Grundstücke, Gebäude und verschiedene andere Einrichtungsgegenstände, im Umlaufvermögen die Lagerbestände an Fertigfabrikaten, Kundenforderungen und sonstige Vermögensteile an laufenden Betriebsmitteln, soweit sie zum betriebsnotwendigen Kapital gehören, zu verzinsen. Die hierfür aufgewendeten Zinskosten lassen sich wie folgt auf die Vertriebswege verteilen:

Die Gegenstände des Anlagevermögens stehen in keiner direkten Beziehung zu den Vertriebswegen. Wie jedoch schon an anderer Stelle erklärt wurde, können sie in Beziehung zu den Erzeugnissen gesetzt werden, wenn man von der Grundvorstellung ausgeht,

daß die Gegenstände des Anlagevermögens zum überwiegenden Teil für Zwecke der Lagerhaltung und des Transportes Verwendung finden. Der für Lagerhaltungs- und Transportzwecke aufgewendete Kapitaleinsatz ist an Hand der Anlagenkartei zu bestimmen. Er betrug in unserem Beispiel, das der Arbeit von HECKERT und MINER entnommen wurde, $\frac{3}{5}$ für Zwecke der Lagerhaltung und $\frac{2}{5}$ für Zwecke des Transportes.

Die Umlage des für Lagerungs- und Transportzwecke festgestellten Kapitaleinsatzes auf die Erzeugnisse erfolgt entsprechend den Anteilen der Erzeugnisse an den Kosten für Lagerhaltung und Transporte. In dem bei der Warenanalyse wiedergegebenen Zahlenbeispiel ist das Verfahren im einzelnen beschrieben worden.¹⁾ Da der Wert des Anlagevermögens für Gegenstände der Vertriebsverwaltungsstellen, gegenüber dem für Gegenstände der Lagerhaltung und des Transportes in der Regel nur unbedeutend ist, genügt es gewöhnlich das gesamte für Vertriebszwecke in den Anlagen investierte Kapital im Verhältnis der für Lagerungs- und Transportzwecke festgestellten Anteile auf die Erzeugnisse zu verteilen. Ist auf diese Weise der Anteil der Erzeugnisse an den Investitionen des Anlagevermögens bestimmt, können zunächst die Investitionen auf die Vertriebswege auf der Grundlage der verkauften Erzeugnisse umgelegt werden. Die Anteile der Vertriebswege an den Zinskosten für Gegenstände des Anlagevermögens lassen sich dann ohne weiteres errechnen. Geeignete Bezugsgrößen können aber auch die Zahl der Verkaufsgeschäfte, die Zahl der Rechnungen, die Zahl der Kunden und die Zahl der pro Vertriebsweg Beschäftigten sein. Ober aber man bildet aus diesen Größen eine zusammengesetzte Grundlage, wie es in einem anderen Zusammenhang auf Seite 146 ff. erläutert wurde.

1) Vergl. das Beispiel S. 178 ff. sowie J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a. O., S.100.

Im Umlaufvermögen sind Zinsen für das in den Lagerbeständen investierte Kapital zu verrechnen. Sie lassen sich auf der Grundlage des durchschnittlichen Lagerbedarfs der Vertriebswege an Vorräten verteilen. Dieser Koeffizient wird gewöhnlich bekannt sein.

Zinsen für Kundenforderungen können aus den laufenden Aufzeichnungen über Außenstände den Vertriebswegen direkt nachgewiesen werden.

Zinsen für sonstige Vermögensteile, die als laufende Betriebsmittel zum betriebsnotwendigen Kapital gehören, sind - wie auch bei den anderen Analysenarten - auf einer allgemeinen Grundlage, wie dem Gesamtbetrag der direkten und halbdirekten Vertriebskosten, auf die Vertriebswege zu verrechnen.

Zu b): Aufwendungen für Kassa-Skonti betreffen regelmäßig nur den Vertriebsbereich. Sie sollten nach Möglichkeit den Vertriebswegen direkt nachgewiesen werden. Das erscheint schon deshalb empfehlenswert, da vielfach für verschiedene Vertriebswege unterschiedliche Zahlungsbedingungen Geltung haben.

Zu c): Die Gemeinkosten der Finanzverwaltung stehen in keiner unmittelbaren Beziehung zu den Absatzwegen. Sie können auf der Grundlage des Gesamtbetrages der direkt und halbdirekt auf die Absatzwege verrechneten Vertriebskosten umgelegt werden. Erlaubt diese Verrechnungsbasis keine zufriedenstellende Verteilung, müssen die auf die Vertriebswege entfallenden Anteile entweder geschätzt oder andere Bezugsgrößen herangezogen werden. Die Gemeinkosten der Finanzverwaltung sind als indirekte Kosten zu behandeln.

7. Die Verrechnung der Kosten der Allgemeinen

Vertriebsverwaltung

Wie aus den früheren Analysen bekannt, handelt es sich hier um verschiedene Vertriebskosten, die in Zusammenhang mit der Vertriebsverwaltung, der Vertriebsleitung und anderen allgemeinen Aufgaben, wie Marktbeobachtung, Führung statistischer Aufzeichnungen usw. entstehen. Besteht für einige dieser Kostenarten eine unmittelbare Beziehung zu den Vertriebswegen oder sind manche dieser Tätigkeiten auf bestimmte Vertriebswege ausgerichtet, sind die hierfür aufgewendeten Kosten direkt zu verrechnen. In der Regel tragen sie jedoch so weitgehend allgemeinen Charakter, daß sie in keine direkte Beziehung zu den Vertriebswegen gesetzt werden können. In diesen Fällen sind sie als indirekte Kosten anzusehen und in einer Summe auf einer allgemeinen Grundlage, wie dem Gesamtbetrag der direkten und halbdirekten Vertriebskosten, auf die Vertriebswege zu verteilen.

II. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse

Das statistische Verfahren der Analyse der Vertriebskosten nach Absatzwegen ist im Prinzip demjenigen gleich, das in den vorangegangenen Kapiteln für die Gebiets- und Erzeugnisanalyse vorgeschlagen wurde. Aus diesem Grunde kann auf eine nochmalige Wiederholung verzichtet werden. Wie im Falle der früheren Analysen ist nach Umlage der Kosten der Vertriebsfunktionen und Zusammenstellung der Ergebnisse, der erste Schritt die Bestimmung des Rohgewinns oder der Vertriebsspanne nach Absatzwegen. Durch die stufenweise Subtraktion der direkten, halbdirekten und indirekten Kosten läßt sich der Gewinn der Absatzwege bestimmen.

Die mit Hilfe der Analyse ermittelten Ergebnisse zeigen der Unternehmensleitung an, welche Vertriebswege im Verhältnis zum erzielten Umsatz die geringsten Kosten verursachen. Diese Ergebnisse reichen allerdings in der Regel nicht aus, um ein abschließendes Urteil über die Rentabilität einzelner Vertriebswege abzugeben. Vielmehr bilden auch sie nur den Ausgangspunkt für weitere Untersuchungen, um den erhöhten Kostenanfall bestimmter Vertriebswege richtig erklären und begründen zu können. Die Kosten der Vertriebswege sind deshalb noch häufig verschiedenen Unteranalysen zu unterwerfen, welche die Absatzgebiete, Waren und Kunden betreffen, oder die Ermittlungen erstrecken sich auf bestimmte Tätigkeiten, die in Zusammenhang mit der Bearbeitung der einzelnen Vertriebswege entstehen. Auf diese Weise besteht die Möglichkeit bis zu den eigentlichen schwachen Stellen vorzudringen und Abhilfemaßnahmen einzuleiten, die eine rentable Gestaltung der Vertriebsarbeit, auch im Hinblick auf die verwendeten Vertriebswege gestatten.

G. Die Analyse der Vertriebskosten nach Kunden oder Kundengruppen

I. Grundlagen und Voraussetzungen

Nicht selten kommt es vor, daß eine Unternehmung die von ihr hergestellten Erzeugnisse an eine Vielzahl von Kunden verkauft und danach strebt, den Abnehmerkreis für ihre Erzeugnisse ständig zu vergrößern. Verschiedene Gründe mögen dafür maßgebend sein, die ihre Berechtigung aus der Absatzpolitik der betreffenden Unternehmung herleiten:

Das Prinzip der vollständigen Markterfassung und die natürliche Tendenz jeder Verkaufsorganisation den Absatz zu steigern, wirken dahingehend, die gesamte Nachfrage soweit als möglich zu befriedigen und darüber hinaus neuen Bedarf bei bisher noch nicht erfaßten Abnehmerkreisen zu wecken. Eine solche Situation, die an und für sich natürlich ist, birgt die große Gefahr in sich, daß viele Kunden beliefert werden, die für die Unternehmung nicht mehr gewinnbringend sind. In manchen Fällen kann deshalb eine verhältnismäßig geringe Kundenzahl den größten Teil des Absatzvolumens bestreiten, während eine Vielzahl anderer Kunden nur mit einem unbedeutenden Anteil an dem Absatzvolumen beteiligt ist.

Derartige Verschiedenheiten zwischen den Kunden müssen nicht immer auf Unterschieden in den Auftragsgrößen beruhen. Sie können ebenso gut ihre Ursache in anderen Umständen finden. Oft sind es Nebenleistungen, wie Kundendienste, Beratungen etc., die der eine Kunde in einem größeren Umfang als der andere verlangt. Das bedeutet, daß für manche Kunden im Verhältnis zum Absatz ein Mehr an Vertriebsarbeit notwendig ist, das nicht immer in einem höheren Preis abgegolten werden kann.

1. Wesen, Zweck und Aufgaben

Die Analyse der Vertriebskosten nach Kunden dient der Steuerung der Vertriebsarbeit auf diejenigen Abnehmer, die auf weite Sicht den größten Gewinn abwerfen. Andererseits sollen durch die Analyse jene Kunden ausgeschieden werden, die eine Deckung der durch sie verursachten Vertriebskosten nicht gestatten. Erlauben die bei einer bestimmten Kundengruppe erzielten Preise die vollständige Verrechnung der ihnen zugehörigen Vertriebskosten und verbleibt darüber hinaus noch ein Gewinn, so besagt das noch nicht, daß diese Gruppe von Kunden für künftige Lieferungen unbedingt beizubehalten ist. Erst wenn die Analyse gezeigt hat, daß andere Kundengruppen keine größeren Gewinnchancen bieten, kann ein endgültiges Urteil über die Weiterbelieferung dieser Kunden gefällt werden.

Es ist stets zu berücksichtigen, daß Kunden nur dann ausgeschieden werden dürfen, wenn in bezug auf die günstigste Gestaltung der Produktionskosten ein bestimmter Mengenumsatz bereits erreicht ist. Deshalb kann es durchaus rentabel sein, auch solche Kunden zu beliefern, die relativ hohe Vertriebskosten verursachen. Voraussetzung ist eine Produktionssteigerung, die auf eine Vollauslastung der Fertigungskapazität hinzielt. Der auf diese Weise erzielte Produktionsgewinn muß die höheren Vertriebskosten decken, so daß bei gegebenen Produktions- und Absatzbedingungen der günstigste Gesamtkostenverlauf erreicht wird.

Die Aufgabe der Kundenanalyse besteht nicht allein darin, auf die gewinnbringendsten Kunden hinzuweisen, sondern sie soll auch die Art zeigen, wie die Vertriebsarbeit umzuorganisieren ist, um ebenso wirksame Ergebnisse bei anderen Kundengruppen zu erzielen. In diesen Fällen ist die Kundenanalyse der Ausgangspunkt für die Überprüfung der Vertriebsmethoden, damit etwaige schwache Stellen oder zu hohe Kosten ausfindig gemacht werden können.

Die Kundenanalyse kann z.B. zeigen, daß verschiedene Vertriebskostenarten für eine bestimmte Gruppe von Kunden zu hoch sind. Das besagt noch nicht, daß die Ursachen für die zu hohen Kosten bei den Kunden selbst liegen. Ebenso gut kann der Fehler bei der betreffenden Unternehmung zu suchen sein, indem bei dieser Kundengruppe ungeeignete Vertriebsmethoden Anwendung finden. Vielleicht werden zu kostspielige Vertriebsnebenleistungen gewährt, die in dem Umfang von den Kunden überhaupt nicht erwartet werden und deshalb zum Teil eingespart werden können. In diesem Sinne ist die Analyse der Vertriebskosten nach Kundenarten geeignet, Schwächen in der Vertriebsorganisation und den Verkaufsmethoden aufzudecken und zu ihrer Beseitigung beizutragen.

2. Kennzeichnung der Kunden- und Absatzverhältnisse

Nicht nur in dem extremen Fall der vollständigen Markterfassung ergeben sich Unterschiede zwischen den Kunden, sondern bereits bei dem Vorhandensein nur weniger und ausgewählter Abnehmer sind solche zu beobachten. Derartige Verschiedenheiten wirken entweder hemmend oder fördernd auf die Absatzmöglichkeiten und sind von wesentlicher Bedeutung für die Ertragsgestaltung der Unternehmung. Fragt man sich, wo die Ursachen für solche Erscheinungen liegen, kommt man zu der Erkenntnis, daß es die unterschiedlichen Absatzbedingungen sind, die für einzelne Kunden bestehen. Verschiedene Umstände werden in irgend einer Form bei jedem Kunden wirksam. Sie bestimmen die Absatzbedingungen und lassen sich auf die nachfolgenden wichtigsten Ursachen zurückführen.

a) Die Auftragsgröße

Viele Kunden unterscheiden sich hinsichtlich der Auftragsgröße und der Häufigkeit ihrer Aufträge. Das ist ein wesentlicher Faktor, da viele Arbeiten, die zur Hereinholung, Bearbeitung

und Ausführung eines Auftrages erforderlich sind, wenig davon abhängen, wie groß der Auftrag in mengenmäßiger oder wertmäßiger Hinsicht ist. Bei einem hohen Anteil der Kleinaufträge fallen die pro Auftrag "festen Kosten" stärker ins Gewicht. Auch große Jahresaufträge einzelner Kunden können unrentabel sein, setzen sie sich aus einer Vielzahl kleiner Aufträge zusammen, die sämtlich als Einzelaufträge abzuwickeln sind.

b) Werbekosten

Nicht selten bestehen Unterschiede zwischen den Kunden im Hinblick auf die Kosten der Werbung. Gewisse Kunden, obwohl sie die gleichen Waren kaufen, können verschiedenen Branchen angehören, die einen unterschiedlichen Werbemittleinsatz erfordern. Andererseits reagieren Abnehmer, die zur Käuferschicht des gehobenen Bedarfs gehören und oft mit einem nur geringen Anteil am Gesamtumsatz beteiligt sind, eher auf kostspielige und individuelle Werbemaßnahmen als auf billige Massenwerbung.

c) Vertriebsnebenleistungen

Im wachsenden Umfang sind heute mit dem Verkauf Nebenleistungen verbunden, die den Käufern in Form von Kundendiensten, Beratungen, Vorführungen usw. unentgeltlich zur Verfügung stehen. Auch hierin bestehen wesentliche Unterschiede zwischen den Kunden, indem die einen ein Höchstmaß an Nebenleistungen verlangen, während die anderen sich mit den üblichen Nebenleistungen begnügen.

d) Zahl der Verkäuferbesuche

Nicht immer ist es möglich, bei jedem Kundenbesuch einen Auftrag hereinzuholen. Auf der anderen Seite gibt es Kunden, die bei jedem Besuch des Reisenden bestellen, während andere mehrerer Besuche bedürfen, bis sie sich überhaupt zu einem Auftrag entschließen können. Daneben sind die Kunden zu erwähnen, die grundsätzlich direkt bestellen, also überhaupt keine oder nur

geringe Reisendenarbeit benötigen. Es ist offensichtlich, daß zwischen den Kunden in bezug auf die zu leistende Verkaufsarbeit beträchtliche Unterschiede bestehen.

e) Zahlungsabwicklung und Kreditwürdigkeit

Nicht alle Kunden gleichen sich hinsichtlich ihrer Zahlungsweise und Kreditwürdigkeit. Entsprechend diesen Verschiedenheiten ergeben sich für einzelne Kunden unterschiedliche Kosten der Zahlungsabwicklung und Kreditbeurteilung.

f) Lieferung und Transport

Oft sind hier Sonderwünsche der Kunden zu berücksichtigen. Manche verlangen Teillieferungen oder Vorausversand einer Teilmenge als Expreßgut. Wieder andere haben Sonderwünsche in bezug auf die Verpackung oder wünschen Zustellung durch ein bestimmte Speditionsunternehmen. Das ist unwirtschaftlich im Hinblick auf die Auftragsabwicklung, die Versanddispositionen und Transportkosten. Es erfordert manche Mehrarbeit, die der Kunde meist nicht gewillt ist zu zahlen, sondern als Dienst am Kunden in Anspruch nimmt. Abgesehen von der örtlichen Lage, die naturgemäß auf die Höhe der Transportkosten einwirkt, bestehen solche Unterschiede auch bei Kunden mit der gleichen Lieferentfernung.

g) Lagerhaltung

Nicht selten werden bestimmten Kunden zuliebe Waren auf Lager gehalten, um sie im Falle eines Auftrages prompt beliefern zu können. Handelt es sich um Waren mit geringem Lagerumschlag, entstehen hierdurch zusätzliche Kosten der Lagerhaltung.

h) Art der Abnehmer

Sämtliche aufgezeigten Unterschiede, die hier auf die wichtigsten beschränkt wurden, können auch in Beziehung zu der Art der Abnehmerschaft stehen. Je nachdem, ob es sich bei den Kunden um gewerbliche Verbraucher, Einzelhändler, Großhändler,

Versandgeschäfte usw. handelt, lassen sich bestimmte Unterschiede als charakteristisch für sie feststellen. Insofern kann es sich empfehlen, die Kunden nach der Art der Abnehmer zu unterscheiden.

3. Die Einteilung der Kunden

Die soeben erwähnten Unterschiede zwischen den Kunden. sind nur als Beispiele gegeben. Es könnten noch andere gefunden werden, aus denen ganz eindeutig hervorgeht, daß sich in gewisser Weise alle Kunden voneinander unterscheiden. Da es unmöglich ist, die Analyse der Vertriebskosten auf jeden einzelnen Kunden auszuweiten, genügt es gewöhnlich, wenn die oben erwähnten wichtigsten Unterschiede in einer entsprechenden Kundeneinteilung zum Ausdruck kommen.

Die meisten Unternehmungen dürften die Möglichkeit haben, unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ihre Kunden zu bestimmten Kundengruppen zusammenzufassen. Dabei wird sich herausstellen, daß zwar viele Kunden in bezug auf die erforderliche Vertriebsarbeit unähnlich sind, daß aber ebenso viele Kunden in dieser Beziehung eine große Ähnlichkeit aufweisen. Diese Tatsache erfordert eine für die Zwecke der Analyse geeignete Aufgliederung der Kundenarten.

Die Kundenverhältnisse bei den einzelnen Firmen sind zu unterschiedlich, um ein allgemeines Schema angeben zu können, nach welchem die Unternehmungen ihre Kunden einteilen. Durch eine zweckmäßige Auswahl der wichtigsten Faktoren, wie sie in dem vorangegangenen Abschnitt aufgeführt wurden, ist es jedoch in der Regel möglich, eine passende Einteilungsgrundlage zu bilden. Als Beispiel für die Kundeneinteilung sei der bereits bei der Warenanalyse erwähnte Hersteller von Gummierzeugnissen angeführt, der neben einer Gliederung nach Warengattungen die

Vertriebskosten noch nach folgenden Kundengruppen analysiert:¹⁾

Direkte Verbraucher oder Weiterverarbeiter

Käufer auf eigene Rechnung

Makler

Kunden, deren Verkaufsorganisation über das ganze Land reicht

Handelsbetriebe

Postversandgeschäfte

Filialbetriebe

Einzelhändler

Konsumgenossenschaften

Regierungsstellen

Autobusunternehmer

Eine andere Firma, die Bürobedarfsartikel herstellt, legt der Kundeneinteilung folgende Systematik zugrunde:²⁾

Große gewerbliche Verbraucher

Kleine gewerbliche Verbraucher

Große Händler

Kleine Händler

Bundes- und Landesbehörden

Alle Kreisbehörden mit Ausnahme der Wahlämter

Schulräte, Stadtverwaltungen, Stadtbezirke und Schulämter

Wahlämter

Andere Kundeneinteilungen sind möglich. Es ist denkbar, daß eine Firma, die Beschläge für Kraftfahrzeuge liefert, mit einer einfacheren Einteilungsart auskommt. Bei ihr gibt es nur wenige Arten von Kunden, die eventuell nach folgenden Gesichtspunkten unterschieden werden können:

1) Charles H. SEVIN: "Distribution Cost Analysis" U.S. Department of Commerce, Government Printing Office, Washington 1946, S.31.

2) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.133.

Automobilfabriken

Große Zwischenhändler

Kleine Zwischenhändler

Große gewerbliche Verbraucher (Kraftfahrzeugreparaturwerkstätten)

Kleine gewerbliche Verbraucher

Es ist gleichgültig, welche Einteilungsart die eine Firma und welche Einteilungsart die andere Firma verwendet. Soll die Analyse ein zuverlässiges Ergebnis vermitteln, sind bei der Kundeneinteilung zwei Hauptgesichtspunkte zu berücksichtigen. Erstens muß in der Kundengruppierung zum Ausdruck kommen, daß für manche Kunden mehr Vertriebsleistungen notwendig sind, sei es im Hinblick auf die eigentliche Verkaufsarbeit oder in bezug auf Leistungen in der Werbung, Lagerhaltung, Lieferung, Zahlungsabwicklung usw. Zweitens muß die Einteilung die Möglichkeit geben, die Vertriebskostenarten auf die Kundengruppen zu verrechnen.

Gelingt es nicht, beide Forderungen zu verwirklichen oder läßt sich kein zufriedenstellendes Gleichgewicht herstellen, ist die erfolgreiche Durchführung der Kundenanalyse in Frage gestellt. Erwähnt sei noch, daß Unternehmungen, die verschiedene Erzeugnisse an unterschiedliche Kundenarten verkaufen, für die entsprechenden Erzeugnisse eine andere Kundeneinteilung verwenden können.

II. Die Durchführung der Analyse nach Kunden oder Kundengruppen

Die Verrechnung der Vertriebskosten auf die Kunden stellt keine neuen Probleme. Das Verrechnungsverfahren ist das gleiche, wie es bei der Analyse der Vertriebskosten nach Absatzwegen besprochen wurde. Das geht schon aus der Tatsache hervor, daß auch die Absatzmittler nichts anderes sind als verschiedene Gruppen von Kunden. Mit Recht stellen deshalb HECKERT und MINER¹⁾ fest: "Die Analyse der Vertriebskosten nach Absatzwegen ist in Wirklichkeit eine Analyse nach Kunden." Erstere ist jedoch auf große Kundengruppen gerichtet, während die Vertriebskostenanalyse nach Kunden eine Erweiterung der Analyse auf kleinere Gruppen von Kunden oder auf typische Kunden innerhalb bestimmter Gruppen darstellt.

Vergegenwärtigt man sich die beispielsweise wiedergegebenen Kundeneinteilungen und vergleicht sie mit den möglichen Einteilungen nach Absatzwegen, so kommt auch in der Kundengliederung die Organisation der Absatzwege zum Ausdruck. Der wesentliche Unterschied besteht lediglich darin, daß die Kundeneinteilung tiefer gegliedert ist. Dadurch werden Besonderheiten in den erforderlichen Vertriebsnebenleistungen berücksichtigt, die in bezug auf die Absatzmittler bestimmter Vertriebswege bestehen.

Das Verrechnungsverfahren ist das gleiche wie bei der Analyse nach Absatzwegen. Es besteht in der Aufteilung der einzelnen Kostenarten gemäß dem Grad der Unmittelbarkeit ihrer Beziehungen zu den Kunden. Dementsprechend ist zu unterscheiden zwischen direkten, halbdirekten und indirekten Kosten. Sodann werden die direkten Kosten jeder Kundengruppe unmittelbar

1) J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.129.

zugerechnet, die halbdirekten und indirekten Vertriebskosten auf der Grundlage der festgestellten Beziehungswerte. Gegenüber der Analyse nach Absatzwegen ergeben sich insofern gewisse Schwierigkeiten, als der Anteil der direkt zu verrechnenden Kostenarten gewöhnlich kleiner ist. Dieser Umstand tritt umso stärker in Erscheinung, je mehr Kundengruppen gebildet werden. Das kann schließlich soweit führen, daß zuletzt nur noch verhältnismäßig wenig Vertriebskostenarten direkte Kosten der Kunden sind.

Als Beispiel mögen die Kosten für Gehälter, Sozialaufwendungen und Reisespesen der Reisenden und sonstigen Verkäufer dienen. Diese wichtigsten Kostenarten der Stelle "Verkauf" lassen sich unter der Voraussetzung, daß die verschiedenen Absatzmittler durch eigene Reisende bearbeitet werden, den Absatzwegen direkt belasten. Bei der Kundenanalyse, welche die Absatzmittler bestimmter Vertriebswege nicht immer in einer Gruppe erfaßt, sondern weitere Unterscheidungen trifft, müssen die Kosten auf der Grundlage der Zeit verrechnet werden, welche die Verkäufer auf die einzelnen Kundengruppen verwenden. Sind die Besuchszeiten bei jeder Kundenart etwa gleich, können sich schwierige Zeitmessungen erübrigen. Die Kosten sind dann einfacher auf der Grundlage der Zahl der Kundenbesuche umzulegen.

Die meisten anderen Kostenarten müssen mittels ähnlicher Verrechnungsgrundlagen auf die Kunden verteilt werden. Das gilt sowohl für die Kosten der Werbung, der Lagerhaltung und des Transportes, als auch für die Kosten der Zahlungsabwicklung, der Finanzkosten und der Kosten der allgemeinen Vertriebsverwaltung. Die bei der Analyse nach Vertriebswegen für die Verrechnung vorgeschlagenen Beziehungswerte sind auch für die Kundenanalyse maßgebend und haben sich in vielen Fällen als ausreichend erwiesen. Erscheinen sie ungeeignet, müssen durch Untersuchung des Einzelfalles die den Kosten zugrunde liegenden Beziehungswerte festgestellt werden. Für die Mehrzahl der Vertriebskosten läßt sich eine geeignete Verrechnungsbasis finden.

III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse

Für die praktische Durchführung der Analyse der Vertriebskosten nach Kunden oder Gruppen von Kunden kommen naturgemäß wieder statistische Verfahren zur Anwendung, am besten in Form von Abrechnungsformularen, wie sie für die Verrechnung der Vertriebskosten auf Absatzgebiete und Waren ebenfalls Verwendung finden. Da der Aufbau des Verrechnungsverfahrens im Prinzip demjenigen gleich ist, wie er in den vorangegangenen Kapiteln beschrieben wurde, erübrigt sich eine erneute Wiedergabe des rein statistischen Abrechnungsverfahrens.

Nach Umlage der Stellenkosten auf die Kundengruppen wird in der bekannten Weise der Gewinn oder Verlust für jede Gruppe von Kunden ermittelt. Es muß auch hier wieder darauf hingewiesen werden, daß die ermittelten Ergebnisse häufig nur als Grundlage für weitere Kostenuntersuchungen dienen können. Wenn die auf eine bestimmte Kundenklasse verrechneten Vertriebskosten in keinem gesunden Verhältnis zu den Absatzergebnissen stehen, müssen die Untersuchungen fortgesetzt werden, bis die verantwortlichen Stellen genau ermittelt sind. Hierzu können Unteranalysen nach Absatzgebieten, Warengattungen, Auftragsgrößen usw. erforderlich sein, oder es müssen durch einen Vergleich der Kosten mit den Leistungen die schwachen Stellen entdeckt und zum Ausgangspunkt für Abhilfemaßnahmen gemacht werden. Stellt sich z.B. heraus, daß der verschiedene Kostenanfall auf Unterschieden in den Auftragsgrößen und den notwendigen Vertriebsnebenleistungen bei bestimmten Kundenklassen beruht, ist es Aufgabe der Analyse auf die rentablen Kundenklassen hinzuweisen, bzw. bildet sie die Grundlage für eine Anpassung der Preise an die Kosten der Auftragsgrößen und der erforderlichen Nebenleistungen.

H. Die Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößen

I. Grundlagen und Voraussetzungen

Im Verlauf der bisherigen Betrachtungen gelangten wir zu der Erkenntnis, daß die Kostengestaltung im Vertrieb nicht allein abhängig ist von den Leistungen der im Vertrieb Beschäftigten, den Absatzmethoden und der Güte der Vertriebs-Organisation, sondern daneben von Einflüssen aus dem Absatzmarkt, die von sich aus auf die jeweilige Höhe der Vertriebskosten einwirken. In dem Bestreben, derartige Zusammenhänge aufzudecken, mußte sich unsere Aufmerksamkeit den verschiedenen Merkmalen der Absatzbedingungen zuwenden, die schließlich zu der recht umfangreichen Ausgestaltung der Vertriebskostenanalyse nach Absatzgebieten, Warengruppen, Vertriebswegen und Kundengruppen führte.

In Anbetracht und in Fortführung dieser Erkenntnis sei nachfolgend noch unter dem Gesichtspunkt der Auftragsgröße ein letzter wichtiger Faktor berücksichtigt, dessen Einfluß auf die Gestaltung der Vertriebskosten von nicht weniger großer Bedeutung ist.

1. Vertriebskosten und Auftragsgröße

Ohne im einzelnen auf statistisches Material zurückzugreifen, darf man mit einiger Berechtigung behaupten, daß fast alle industriellen Unternehmungen der Konsumgüter-Erzeugung vor dem Problem stehen, Aufträge abwickeln zu müssen, die in ihrer Größe zu klein sind, um noch rentabel zu sein. Die Abwicklung eines Auftrages verursacht gewisse einmalige Kosten, die unabhängig von der jeweiligen Auftragsgröße in konstanter Höhe anfallen.

Obwohl diese Eigentümlichkeit bestimmter Vertriebskosten weitgehend bekannt ist, findet sie in der Praxis noch verhältnismäßig wenig Beachtung. Das mag in erster Linie darauf zurückzuführen sein, daß zahlenmäßige Feststellungen eine eingehende Kostenanalyse zur Voraussetzung haben, wobei es oft schwierig ist, die Kosten von Aufträgen verschiedener Größe mit einem hohen Genauigkeitsgrad zu bestimmen. Andererseits besteht im Verkauf die natürliche Tendenz, den Umsatz zu erhöhen und neue Abnehmer zu gewinnen. Viele Unternehmen beliefern deshalb Kunden, bei denen sie infolge der geringen Auftragsgröße nicht hoffen können, diese Geschäftsbeziehungen jemals rentabel zu gestalten.

Die Auswirkungen solcher Erscheinungen werden deutlich, wenn man die Aufträge nach Größenklassen unterscheidet und für jede Größenklasse den Anteil am Gesamtumsatz ermittelt. In vielen Betrieben der Konsumgüter-Erzeugung kann man dabei zu der Feststellung gelangen, daß oft 80 - 90 % der Aufträge nur 10 - 20 % des Gesamtumsatzes bestreiten, während der Hauptumsatz von 80 % von nur 10 - 20 % der Aufträge bestritten wird. Da den Vertriebskosten die Tendenz innewohnt, eher im Verhältnis zu der Zahl der Aufträge zu wachsen als zu Erhöhungen im Umsatz, entfällt in der Regel ein erheblicher Teil der Vertriebskosten auf die kleinen Aufträge mit geringem Umsatzanteil.

Die nachfolgende Darstellung veranschaulicht das soeben Gesagte. In stark vereinfachter Form entspricht sie der Größenordnung nach den in der Industrie vorgefundenen Verhältnissen.¹⁾

1) TAUSCHEK, Alfred: "Kosten des Absatzweges", Der praktische Betriebswirt, 20. Jg. 1940, Nr.6, S.260.

Auftragsgrößenklassen	Auftragsanteil nach Zahl der Lieferungen (%)	Umsatzanteil (%)
von 0 - 10.--DM	57	5
von 10.- - 20.--DM	26	12
von 20.- - 50.--DM	10	8
von 50.- - 100.--DM	4	21
von 100.- - 200.--DM	2	38
über 200.-	1	16
Insgesamt	100	100

Bei Betrachtung der beiden Endgruppen entfallen auf 83 % der Aufträge nur 17 % des Umsatzes, während andererseits auf nur 3 % der Aufträge 54 % des Umsatzes entfallen. Der Rest verteilt sich auf Aufträge mittlerer Größen. Es bedarf wohl kaum einer eingehenden Kostenanalyse, um nicht allein auf Grund solcher Zahlen ernste Zweifel an der Rentabilität kleiner und kleinster Aufträge zu wecken.

Grundsätzlich ist gegen die Abwicklung kleiner und kleinster Aufträge nichts einzuwenden, falls die Preise so berichtigt werden können, daß sie eine volle Verrechnung ihrer Vertriebskosten erlauben. In vielen Fällen besteht aber diese Möglichkeit nicht, insbesondere wenn einheitliche Preise für den Wiederverkauf festgelegt sind. Das Problem der zu kleinen Aufträge hat deshalb besonderes Gewicht bei den Unternehmungen, deren Anteil an den pro Auftrag fixen Kosten verhältnismäßig hoch ist. Zwar ergibt sich ein gewisser Ausgleich, wenn gleichzeitig mit wenigen Großaufträgen bedeutsame Umsätze vollzogen werden, doch ändert das im Prinzip nichts an der notorischen Unwirtschaftlichkeit

eines beachtlichen Teils der Kleinaufträge.¹⁾

2. Wesen, Zweck und Aufgaben

Es ist hier nicht der Ort, über alle Gründe zu sprechen, die den Unternehmer veranlassen können auch solche Aufträge auszuführen, die keine volle Deckung der durch sie verursachten Vertriebskosten gestatten. Gründe der Absatzpolitik mögen dafür maßgebend sein, denen der Gedanke zugrunde liegt, daß sich Kunden mit kleinen Aufträgen zu Kunden mit großen Aufträgen auswachsen. Andere Gründe können auf fertigungstechnischem Gebiet liegen, die es angebracht erscheinen lassen, ebenfalls kleinere Aufträge in das Lieferprogramm aufzunehmen, auch wenn von der Seite des Vertriebs gesehen, keine Zweifel über die Unrentabilität solcher Aufträge bestehen.

Abgesehen von Umständen dieser Art, welche die Abwicklung geringer Auftragsgrößen hinreichend rechtfertigen können, ist es unverkennbar, daß viele Unternehmer in Unkenntnis der Zusammenhänge, die zwischen Vertriebskosten und Auftragsgröße bestehen, sämtliche nur erreichbaren Aufträge hereinnehmen. Das führt zu einer Aufblähung der Vertriebskosten, die in keinem Verhältnis zu der erhofften Umsatzsteigerung steht.

Fehlen genaue Unterlagen über die Zusammensetzung der Vertriebskosten, sucht man den Grund für die steigenden Kosten nur allzuoft in der Anwendung ungeeigneter oder zu kostspieliger Vertriebsmethoden. Der eigentliche Grund liegt aber nicht selten darin, daß übermäßige Anstrengungen bei der Hereinholung und Abwicklung kleiner Aufträge gemacht wurden. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit der Analyse, deren Aufgaben wie folgt umrissen werden können:

1) TAUSCHEK, Alfred: a.a.O., S.260.

- a, Auswahl rentabler Auftragsgroßklassen, die eine volle Deckung der Vertriebskosten erlauben.
- b, Bereitstellung von Kostenunterlagen, die es ermöglichen, die Preise in vernünftiger Weise an die Kosten der verschiedenen Auftragsgroßen anzupassen.
- c, Hinweise auf schwache Stellen in der Vertriebsorganisation, die eine rentable Gestaltung der Auftragsabwicklung ermöglichen.

II. Die Durchführung der Analyse nach Auftragsgrößen

1. Die Kosteneinteilung

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, daß jeder Auftrag gewisse einmalige Kosten verursacht, die unabhängig von der Größe des Auftrages in etwa stets gleichbleibender Höhe anfallen. Diesen pro Auftrag festen Kosten stehen die pro Auftrag veränderlichen Kosten gegenüber, deren Höhe mit dem Wert oder der Menge der verkauften Waren entweder steigt oder sinkt.

Die Einteilung der Vertriebskostenarten in auftragsfeste und auftragsveränderliche Kosten ist aus der Kalkulation der Vertriebskosten bzw. der Selbstkostenberechnung eines Lieferauftrages bekannt. In der einfachsten Form können die Vertriebskosten eines Auftrages nach folgendem Kalkulationsschema berechnet werden:

a) Feste Kosten des Auftrages	DM
b) Veränderliche Vertriebskosten je nach Auftragsgröße	DM
Gesamtvertriebskosten des Auftrages	DM ¹⁾

Diese Einteilung der Vertriebskosten in feste und veränderliche Kosten des Auftrages gilt grundsätzlich auch für die Kostenanalyse. Gegenüber der speziellen Kalkulation eines Lieferauftrages, die den Zweck hat, die genauen Kosten eines Einzelauftrages zu bestimmen, werden bei der Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößen die Kosten nicht auf einen einzelnen Auftrag bezogen, sondern die durchschnittlichen Kosten ermittelt, die auf die Aufträge verschiedener Größenklassen entfallen.

Wie KÜSPERT selbst sagt, "muß jedoch einer Berechnungsweise"- wie sie auf der vorangegangenen Seite dargestellt wurde -

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.123.

klar und eindeutig der Rang einer Faustregel zuerkannt werden. Sie reicht im einzelnen Falle nicht aus, um den verschiedenartigen Beziehungen der Vertriebskosten zu den Absatzmethoden und zu den einzelnen Geschäftsvorfällen Rechnung zu tragen".¹⁾ Das gilt im besonderen Maße für die veränderlichen Kosten, die nur in Ausnahmefällen eine einzige und direkte Abhängigkeit vom Auftragswert zeigen. Die Kosten für die Hereinholung, die Bearbeitung, die Lieferung und die Zahlungsabwicklung eines Auftrages sind z.B. nicht ausschließlich von dem Wert des Auftrages abhängig, sondern daneben von verschiedenen anderen Koeffizienten, von denen die wichtigsten etwa die folgenden sind:

- Menge und Gewicht der Waren
- Art der Waren
- Anteil verschiedener Artikel am Auftrag
- Lieferentfernung zum Auftraggeber
- Art der Lieferung (Frachtgut, Postgut, etc.)
- Art der Verpackung
- Kreditbeurteilung
- Zahlungsmodus
- Methode der Auftragshereinholung
- u.a.m.

Da es unmöglich ist, sämtliche denkbaren Koeffizienten zu berücksichtigen, die Unterschiede in den Kosten der Aufträge begründen können, nimmt die Analyse eine gewisse Einheitlichkeit der Vertriebstätigkeit für die Abwicklung aller Aufträge an. Auf diese Weise ist es möglich, verschiedene Koeffizienten auszuschalten, entweder weil sie durch die einheitliche Behandlung keine Geltung mehr haben, oder weil ihr Einfluß auf die Kosten zu unbedeutend ist. Dem hier wiedergegebenen Verfahren liegt z.B. die Vorstellung zugrunde, daß jeder Auftrag nur einen Liefervorgang erfordert, die Methode der Lieferung grundsätzlich für

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.123.

alle Aufträge einheitlich gehandhabt wird, die Bearbeitung der Bestellungen stets nach einem festgelegten Schema erfolgt und mit einem Auftrag gewöhnlich nur ein Vorgang der Zahlungsabwicklung verbunden ist. Außerdem wird eine einheitliche Methode der Auftragsbeschaffung unterstellt, die Zahlungsbedingungen gelten grundsätzlich als gleich für alle Aufträge, wie auch eine gewisse Übereinstimmung in der Kreditbeurteilung aller Kunden angenommen wird. Auch kann die Art der Waren genügend ähnlich sein um für die Zwecke der Analyse keiner unterschiedlichen Behandlung zu bedürfen, oder der Ausgleich ergibt sich dadurch, daß die Aufträge in der Art der Zusammensetzung nach Artikeln etwa gleiche Verhältnisse aufweisen. Unterschiede in den Transportkosten, die aus verschiedenen Lieferentfernungen herrühren, lassen sich ausschalten, indem die Analyse auf gewisse Gebietsabgrenzungen beschränkt wird, oder die Transportkosten werden in Einheiten wie Tonnen- oder Kilogramm-Kilometer ausgedrückt, wobei man pro Auftrag mit einer durchschnittlichen Lieferentfernung rechnet. Ist die Verpackung für alle Waren vereinheitlicht beispielsweise Kisten oder Versandkartons aus Wellpappe, ergeben sich auch in dieser Beziehung gleiche Bedingungen.¹⁾

Für das oben beschriebene Verfahren gibt es gewisse Grenzen. Es kann mit Erfolg nur angewendet werden, wenn tatsächlich für den wesentlichen Teil der Vertriebskosten nur eine Abhängigkeit vom Auftragswert und der Auftragsmenge besteht. Außerdem besteht es nicht die Kosten eines Einzelauftrages, sondern die Durchschnittskosten der Aufträge verschiedener Größen. Die Analyse kann z.B. für die einzelnen Auftragsgrößenklassen ein zufriedenstellendes Ergebnis zeigen, obwohl mehrere Aufträge innerhalb der Gruppen unrentabel sind. Der Grund ist darin zu suchen, daß trotz einheitlicher Bedingungen einzelne Aufträge einer unterschiedlichen Bearbeitung bedürfen, wie etwa mehrere Vorgänge

1) Vergl. hierzu J. BROOKS HECKART und Robert B. MINER: a.a.O., S.153.

des Zahlungseinzuges, Teillieferungen usw. Das Verfahren ist deshalb eine Rechnung, die für die Ermittlung der Kosten von Aufträgen verschiedener Größenklassen mehr im Überschlag zu lösen ist. In den meisten Fällen können jedoch die Kosten der Aufträge bis zu einem Genauigkeitsgrad bestimmt werden, welcher der Unternehmensleitung anzeigt, auf welche Gruppe von Aufträgen sie die Verkaufspolitik zu richten hat.

Derartige einheitliche Bedingungen im Hinblick auf die gesamte Auftragsabwicklung lassen sich in vielen Fällen, insbesondere bei den großen industriellen Unternehmungen der Konsumgütererzeugung beobachten. Das hat zur Folge, daß die meisten der erwähnten Veränderlichkeitsfaktoren außer acht gelassen werden können und im Endeffekt nur noch der Auftragswert sowie Menge und Gewicht des Auftrages Veränderlichkeitskoeffizienten von Bedeutung sind.

Unter Zugrundelegung dieser Voraussetzungen können für die Zwecke der Analyse die Vertriebskosten wie folgt eingeteilt werden:

a) Feste Kosten

Alle Vertriebskosten, die unabhängig von der Auftragsgröße bei allen Aufträgen in gleicher Höhe anfallen.

b) Veränderliche Kosten

aa) Veränderliche Kosten nach dem Auftragswert.

(Alle Vertriebskosten, die in unmittelbarer Beziehung zu Änderungen im Auftragswert stehen).

bb) Veränderliche Kosten nach dem Gewicht oder körperlichen Volumen der Aufträge.

(Alle Vertriebskosten, die in unmittelbarer Beziehung zu Änderungen in Gewicht und Menge der Aufträge stehen).

c) Gemeinkosten des Vertriebs

Alle verbleibenden Vertriebskosten, die in keiner unmittelbaren Beziehung zu Änderungen in der Auftragsgröße nach Wert, Menge oder Gewicht stehen.

2. Die Verrechnung der Vertriebskosten auf die Aufträge

a) Allgemeiner Aufbau des Verrechnungsverfahrens

Als allgemeine Regel für den Aufbau des Verrechnungsverfahrens lassen sich die folgenden Schritte vorschlagen:¹⁾

aa) Feststellung der Größe der zu untersuchenden Auftragsgruppen, wie

0	-	10 DM
10	-	20 DM
20	-	50 DM
50	-	100 DM
100 DM und darüber		

bb) Einteilung der Vertriebskosten in:

Feste Kosten der Aufträge
Veränderliche Kosten der Aufträge
Gemeinkosten des Vertriebs

cc) Feststellung der Veränderlichkeitskoeffizienten, durch welche die Höhe der beweglichen Kosten bestimmt wird, z.B. Auftragswert, Auftragsgewicht, Menge der verkauften Einheiten.

1) J.BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.154 ff.

dd) Ansatz der Veränderlichkeitskoeffizienten auf die beweglichen Kosten der Aufträge und Addierung der festen Auftragskosten, um die direkten Kosten der Auftragsgrößen zu ermitteln.

ee) Ansatz der Gemeinkosten des Vertriebs auf die Auftragsgrößen mittels eines geeigneten Verteilungsschlüssels zur Bestimmung der Gesamtkosten der Aufträge nach Größenklassen.

Die Frage, ob die zuletzt genannten Gemeinkosten in jedem Fall zu verrechnen sind, steht immer offen, da sich keine direkte Beziehung zu den Aufträgen ableiten läßt. Die durch die Verrechnung bis an diese Kosten erhaltenen Ergebnisse können deshalb für die Bestimmung der Rentabilität der Auftragsgrößen nützlicher sein, als der Versuch der vollständigen Kostenverrechnung. Allerdings ist dann eine endgültige Gewinn- oder Verlustbestimmung der Aufträge ausgeschlossen. Die Gemeinkosten müssen in diesem Fall als Restposten betrachtet werden, über den der Unternehmensleitung entsprechender Aufschluß zu geben ist.

b) Die Verrechnung der festen Auftragskosten

In der von KÜSPERT bearbeiteten Gemeinschaftsarbeit des Institutes für Wirtschaftsbeobachtung der deutschen Fertigware in Nürnberg und des Reichsausschusses für wirtschaftlichen Vertrieb beim RKW wird auf die Bedeutung der auftragsfesten Vertriebskosten besonders hingewiesen.¹⁾

Die auftragsfesten Kosten werden durch die verschiedensten Arbeiten verursacht. Im Verkauf können die Gehälter, Spesen und Reisekosten der Verkäufer, einschließlich der Sozialaufwendungen, als für alle Aufträge gleich angesehen werden, wenn im Durchschnitt für die Hereinholung der Aufträge bei den Kunden aller

1) Vergl. hierzu wie auch im Folgenden KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.123 fr.

Auftragsgrößen etwa die gleiche Zeit verbraucht wird. Weiter sind hier Gehaltsaufwendungen für das im Verkauf tätige Schreibpersonal zu nennen, wie Gehälter für Korrespondenz mit den Abnehmern und Vertretern, Briefen zur Klärung des Angebots und Bestätigung des Kaufabschlusses. Ebenso gehören dazu Aufwendungen für Porti, Büromaterialien, Fernmelde- und Verbindungskosten, anteilige Raumkosten und Abschreibungen, sofern sie mit den zuvorgenannten Tätigkeiten in Zusammenhang stehen.

Im Bereich der Kostenstelle Lieferung und Transport sind ebenfalls eine Reihe von Kostenarten, welche die Tendenz haben, für Aufträge aller Größen gleich zu sein. Hier sind es Gehaltsaufwendungen für die mit der Ausfertigung der Versandpapiere, Versandavisen und anderer Begleitpapiere, der Zusammenstellung der Kommissionen und dem Fertigmachen der Versandpackung betrauten Personen, einschließlich der Aufwendungen für Porti, Fernmelde- und Verbindungskosten, Verbrauchsmaterialien, anteilige Raumkosten und Abschreibungen.

Unter der Annahme, daß ein Auftrag in der Regel einen Vorgang der Bestellung, der Lieferung und der Zahlungsabwicklung erfordert, können auch die Aufwendungen dieser Kostenstellen für Gehälter und sonstige Kosten, die in Verbindung mit der Ausrechnung, der Ausstellung und der Kontrolle der Fakturen, den Belastungs- und Regulierungsbuchungen im Kontokorrent, der Kreditgenehmigung sowie weiteren Arbeiten schriftlicher und anderer Art entstehen, also pro Auftrag feste Kosten angesehen werden.

Zur Ermittlung der pro Auftrag festen Vertriebskosten ist zunächst ihr Anteil an den gesamten Kosten des Vertriebs zu bestimmen. Das geschieht auf die soeben beschriebene Weise, indem die gesamten Vertriebskosten sowohl nach Kostenarten als nach Kostenstellen daraufhin untersucht werden, welche Kostenelemente sich im direkten Verhältnis zu der Zahl der Aufträge

ändern. Die Umlage der pro Auftrag festen Kosten auf die Einzelaufträge erfolgt dann in umgekehrter Weise, durch Division der Zahl der Aufträge durch die Summe der als auftragsfest erkannten Kosten.

c) Die Verrechnung der auftragsveränderlichen Kosten

Bei den auftragsveränderlichen Kosten galt es zu unterscheiden zwischen

denjenigen, die sich mit dem Geldwert des Auftrages ändern und

denjenigen, die sich mit dem physikalischen Volumen des Auftrages ändern.

Die Verrechnung der sich mit dem Geldwert des Auftrages verändernden Kosten oder wie KÜSPERT sagt, der "wertbezogenen Vertriebskosten"¹⁾, stellt keine neuen Probleme. Da der jeweilige Auftragswert durch die Einteilung in Auftragsgrößenklassen bestimmt ist, können die wichtigsten Kostenarten, wie Umsatzsteuer, Verkäuferprovisionen, Lizenzen, Zölle, Transportversicherungen und sonstige Vergütungen, deren Wert sich nach der Umsatzhöhe bestimmt, den Aufträgen unmittelbar belastet werden. Sie sind direkte Kosten der Aufträge.

Neben diesen bedeutendsten Kostenarten verbleiben verschiedene andere, die gewöhnlich ebenfalls eine Abhängigkeit von der wertmäßigen Auftragsgröße zeigen. Hier sei gedacht an Verluste durch uneinbringliche Forderungen, Kassa-Skonti, Zinsen und Finanzkosten, die sämtlich auf der Grundlage des Geldwertes der Aufträge verteilt werden können. Wie bei der Verrechnung der auftragsfesten Kosten besteht auch hier das Verfahren aus einer Rückwärtsrechnung. Nach Feststellung der Gesamtbeträge für Aufwendungen durch Verluste aus uneinbringlichen Forderungen, Kassa-Skonti, Zinsen und Finanzkosten werden diese zunächst auf der Grundlage der

1) KÜSPERT, Erich: a.a.O., S.124.

Anteile am Gesamtumsatz auf die Auftragsgrößenklassen verteilt. Der nächste Schritt ist die Verrechnung der Kosten auf die einzelnen Aufträge. Das geschieht durch Division der Zahl der Aufträge jeder Größenklasse durch die für jede Größenklasse festgestellten Gesamtkostenanteile.

Im Gegensatz zu denjenigen Vertriebskosten, die sich mit dem Geldwert des Auftrages ändern, stehen die Vertriebskosten, deren Höhe durch Menge und Gewicht des Auftrages bestimmt ist. Hier sind in erster Linie die Frachtkosten zu nennen, wenn das physikalische Volumen ein wichtiger Veränderlichkeitskoeffizient ist. Da es nicht der Zweck der Analyse ist, die genauen Kosten eines Einzelauftrages zu bestimmen, sondern die durchschnittlichen Kosten von Aufträgen verschiedener Größe, können Unterschiede in den Frachtkosten, die sich aus der Lieferentfernung ergeben, vernachlässigt werden. Es muß dann für alle Aufträge mit einer durchschnittlichen Lieferentfernung gerechnet werden, etwa in Form einer Frachtbasisrechnung. Die Unterschiede in den Frachtkosten der Aufträge verschiedener Größenklassen bestimmen sich dann einzig nach dem Gewicht oder der Menge der pro Auftrag verkauften Einheiten.

In ähnlicher Weise lassen sich im Bereich der Funktion Lagerung und Auftragszusammenstellung gewisse Kosten des Verpackens und Versandfertigtmachens der Waren als abhängig von Menge und Gewicht des Auftrages ansehen. Die Unterschiede in den Kosten ergeben sich etwa daraus, daß je nach Gewicht und Zahl der Artikel eine unterschiedliche Menge an Arbeitsleistungen und Verbrauchsmaterialien erforderlich ist. Sind derartige Kostenunterschiede zu unbedeutend, d.h. sind die im Zusammenhang mit dem Zusammenstellen der Waren, dem Versandfertigtmachen, Verpacken, Wiegen, Verladen usw. entstehenden Aufwendungen für Aufträge aller Größen etwa gleich, können sie auch als auftragsfeste Kosten verrechnet werden.

Viele Unternehmungen stellen den Kunden die Aufwendungen für Fracht und Verpackung gesondert in Rechnung. Dadurch entfällt für die Zwecke der Analyse eine Behandlung dieser Aufwendungen, so daß lediglich einige allgemeine Lieferungskosten zu verrechnen bleiben, die durch Arbeiten wie Ausfertigung von Versandavisen, Frachtbriefen, Pack- und Wiegelisten usw. verursacht werden. Diese Aufwendungen können, wie an anderer Stelle schon erläutert wurde, als auftragsfeste Kosten verrechnet werden.

d) Die Verrechnung der Gemeinkosten des Vertriebs

Bei einem großen Teil der Vertriebskosten handelt es sich um Kosten, die sich kalkulatorisch weder als auftragsfeste noch als auftragsveränderliche Kosten unmittelbar auf die einzelnen Aufträge verrechnen lassen. Diese Gemeinkosten des Vertriebs, die auch als Gemeinkosten der Aufträge bezeichnet werden können, umfassen die Kosten der allgemeinen Vertriebsverwaltung, die Kosten für Werbung und Absatzförderung, verschiedene Verwaltungskosten für Lagerhaltung und Transport, anteilige Raumkosten, Abschreibungen sowie sämtliche Teilbeträge aus den funktionalen Kostenstellen, die bei der Berechnung der pro Auftrag festen und veränderlichen Kosten nicht berücksichtigt werden konnten.

Die Gemeinkosten des Vertriebs stehen in keiner direkten Beziehung zur Auftragsgröße. Sie werden deshalb am besten zusammengefaßt und auf Grund eines allgemeinen Zusammenhanges anteilmäßig auf die Aufträge verteilt. Da größere Aufträge gerechterweise mit einem entsprechend höheren Anteil an den Gemeinkosten zu belasten sind, empfiehlt es sich, die Umlage ebenfalls im Verhältnis zum Wert der Aufträge vorzunehmen. Im wesentlichen handelt es sich dabei um eine statistische Aufteilung dieser Kosten, die nur eine Notlösung darstellt, da ein besserer oder gerechterer Schlüssel für die Verteilung nicht zur Verfügung steht. Man muß sich deshalb darüber im klaren sein, daß der Auftragswert nie eine wirklich einwandfreie Bezugsgröße für die

Verteilung der Vertriebsgemeinkosten sein kann. Es ist das gleiche Problem, wie es bei der Selbstkostenberechnung eines Lieferauftrages auftritt. Dort ist es üblich, die Gemeinkosten des Vertriebs auf der Grundlage der Herstellungskosten auf die Aufträge zu verrechnen, obwohl eine eindeutige Beziehung zwischen beiden Größen auch hier nicht besteht. Mit der gleichen Berechtigung können daher auch bei der Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößen die Herstellungskosten als Verrechnungsgrundlage herangezogen werden, was in bestimmten Fällen sogar notwendig ist, z.B. wenn einheitliche Preise über einen längeren Zeitraum nicht festgelegt worden sind.

III. Statistisches Verfahren und Auswertung der Analyse

Unter Berücksichtigung des soeben Gesagten können beispielhaft und soweit eine Verallgemeinerung überhaupt möglich ist, die nachstehenden wichtigsten Kostenarten als in folgender Beziehung zur Auftragsgröße stehend angesehen werden.¹⁾

Vertriebskostenart	Veränderlichkeitskoeffizient
<u>Feste Kosten</u>	
Gehälter und Soziallasten d. Verkäufer	.....
Reisekosten u. Spesen der Verkäufer	.....
Schreibkosten der Kostenstelle "Verkauf" (enthaltend sämtl. Personalkosten sowie Porti, Fernmeldekosten, Büromaterialien, anteilige Raumkosten und Abschreibungen)	.....
Kosten der Transportverwaltung (enthaltend Schreibkosten für Versand- avise, Begleitpapiere usw. einschl. Porti, Fernmeldekosten usw.)	.....
Auftragszusammenstellung (wenn Menge und Gewicht ein unbedeutender Faktor sind)	.....
Zahlungsabwicklung	.....
Buchung von Kundenforderungen	.....
<u>Veränderliche Kosten</u>	
Provisionen	Auftragswert
Sonstige Umsatzvergütungen	Auftragswert
Umsatzsteuer, Zölle, Lizenzen	Auftragswert
Frachten	Gewicht
Auftragszusammenstellung, Verpackung, Versandfertigmachen und Verladung (wenn Menge oder Gewicht ein wichtiger Faktor sind)	Menge oder Gewicht

1) Vergl. J. BROOKS HECKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.154 ff.

Vertriebskostenart	Veränderlichkeitskoeffizient
<u>Veränderliche Kosten</u>	
Verluste durch uneinbringliche Forderungen	Auftragswert
Kassa-Skonti	Auftragswert
Zinsen und Finanzkosten	Auftragswert
<u>Gemeinkosten</u>	
Werbung und Absatzförderung	} insgesamt Auftragswert
Lagerhaltung	
Allgemeine Vertriebsverwaltung	
Kreditverwaltung	
Gehälter und Soziallasten des Vertriebsaufsichtspersonals	
Nicht verrechnete, verbleibende Raumkosten, Abschreibungen, Instandhaltung, Reinigung	
Sonstige verbleibende, allgemeine Vertriebskosten	

Wie sich das Ergebnis einer solchen Untersuchung praktisch darstellt, kommt in Abrechnungsformularen zum Ausdruck, wie nachfolgend eines wiedergegeben ist. Diese Abbildung gibt beispielhaft das Schema einer Tabelle wieder, wie sie unter Zugrundelegung einer Kostenanalyse verwendet werden kann.

Anteil der Vertriebskosten an den
Aufträgen verschiedener Größenklassen

Auftragsgrößen- klassen	V e r k ä u f e			Vertriebskosten			Vertriebskosten		
	Anzahl	DM	% d. Gesamt- umsatzes	a u f t r a g s - f e s t	v e r ä n d e r - l i c h	Gemein- kosten d. Auftr.	Insgesamt	in % d. Ums.	pro Ein- zelauft- trag 1)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
0 - 10 DM									
10 - 20 DM									
20 - 50 DM									
50 - 100 DM									
100 - 200 DM									
200-und darüber									

1) Die Kosten beziehen sich auf die Durchschnittsgröße der Aufträge innerhalb einer Größenklasse.

Aus einer Übersicht wie der oben dargestellten können für die Auswertung der Analyse alle wichtigen Daten entnommen werden. Bei Einfügung entsprechender Zahlenwerte werden Unterschiede in den Vertriebskosten ersichtlich, die sich aus der Abwicklung von Aufträgen verschiedener Größen ergeben.

Der Einfluß der Auftragsgröße auf die Vertriebskosten wird auch aus nachfolgender Übersicht deutlich. Es handelt sich hier um einen amerikanischen Hersteller von Konsumgütern, der während des zweiten Weltkrieges seine Vertriebskosten nach Auftragsgrößen analysierte. Die Untersuchung erstreckte sich auf zwei Zweigniederlassungen dieser Unternehmung und erfaßte die Vertriebskosten der Aufträge eines Monats. Die Kostenübersicht ist insofern besonders interessant, da in ihr die Vertriebskostenanteile der Auftragsgrößen als Funktionalkosten dargestellt werden. Im Gegensatz zu der auf Seite 238 wiedergegebenen Darstellung wird hier die unterschiedliche Inanspruchnahme der Vertriebskostenstellen in bezug auf die Auftragsgröße und den Umsatzanteil ersichtlich.

Vertriebskosten nach Auftragsgrößenklassen ¹⁾
(in Prozenten vom Umsatz)

Auftragsgrößenklassen Kundengruppen assend	Lager- buchh. Verpak- kung Versand	Faktu- rierung u. Zah- lungs- abwick- lung	Trans- port- kosten	Ver- kaufs- kosten	and. Filial- kosten	Gesamt- vertriebs- kosten
0,01 - \$ 3,75	3,11	2,72	5,33	9,40	0,96	21,52
3,76 - \$ 6,25	2,10	1,64	3,28	5,62	0,96	13,60
6,26 - \$ 8,75	1,56	1,15	2,44	3,89	0,96	10,00
8,76 - \$ 11,25	1,25	0,90	1,96	3,05	0,96	8,12
11,26 - \$ 13,75	1,06	0,75	1,65	2,76	0,96	7,18
13,76 - \$ 16,25	0,90	0,64	1,40	2,29	0,96	6,19
16,26 - \$ 23,75	0,80	0,51	1,25	1,96	0,97	5,49
23,76 - \$ 31,25	0,64	0,40	1,00	1,73	0,98	4,75
31,26 - \$ 38,75	0,56	0,33	0,87	1,90	0,99	4,65
38,76 - \$ 61,25	0,51	0,25	0,79	2,43	0,99	4,97
61,26 - \$ 88,75	0,41	0,17	0,65	1,86	0,99	4,08
88,76 - \$ 121,25	0,38	0,13	0,59	2,17	1,00	4,27
121,26 - \$ 168,75	0,35	0,10	0,54	2,06	1,00	4,05
168,76 - \$ 231,25	0,36	0,08	0,57	2,29	0,99	4,29
231,26 und darüber	0,34	0,06	0,57	2,27	1,00	4,24

Die gesamten Vertriebskosten der Aufträge bis zu einem Wert von \$ 3,75 betrugen 21,52 % des Umsatzes dieser Aufträge, während die Vertriebskosten der Aufträge über \$ 23,76 im Durchschnitt nur 4,4 % der Umsätze in diesen Größenklassen beanspruchten. Offensichtlich wurden die Aufträge der kleinsten Gruppen bei dieser Firma mit Verlust abgewickelt.

1) Charles H. SEVIN: "How Manufacturers reduce their Distribution Costs", a.a.O., S.62.

Die Aufdeckung der zahlenmäßigen Beziehungen zwischen Vertriebskosten und Auftragsgröße ist für die Entschlüsse der Unternehmensleitung von außerordentlich großem Wert. Sie zeigen auf, welche Auftragsgrößen absolut unrentabel sind und evtl. aufgeben werden müssen. Andererseits stellt die Analyse Kostenunterlagen bereit, die es ermöglichen, die Preise in vernünftiger Weise an die Kosten anzupassen. Entscheidend für die Auswertung ist, daß man weiß, worauf man seine Aufmerksamkeit zu lenken hat. Somit muß die Frage der Zukunftsmöglichkeit kleinerer Aufträge berücksichtigt, ihre Wirkung auf die Herstellungskosten überprüft und ihr Einfluß auf die Verlagerung fixer Vertriebskostenbestandteile auf die Aufträge anderer Größenklassen festgestellt werden. Weiter sind Fragen des Geschäftsprestiges und der Konkurrenzverhältnisse zu untersuchen, bevor endgültige Maßnahmen in bezug auf die Ausschaltung kleiner Aufträge getroffen werden können.

Abhilfemittel gegenüber unrentablen Aufträgen liegen deshalb nicht in der Aufgabe kleiner Aufträge, sondern liegen in der Fortsetzung der Schulung der Verkäufer und Aufklärung der Kunden. Die Kunden sollten mit dem Sachverhalt vertraut gemacht und ihre Unterstützung herausgefordert werden mit der Absicht, weniger Aufträge, aber dafür größere Aufträge zu erzielen. Sind solche Mittel unwirksam, müssen evtl. besondere Bedienungsgebühren berechnet, kleinere Aufträge als Nachnahmesendungen versandt, die Kunden seltener besucht oder andere Abhilfemaßnahmen angewandt werden.

Im Verlauf der bisherigen Darstellung wurden bewußt Einflüsse außer acht gelassen, die aus Unterschieden in den Waren und Kunden herrühren. Da sich ein Auftrag auf bestimmte Waren erstreckt und von einem bestimmten Kunden erteilt wird, steht das Problem der Auftragerentabilität in enger Beziehung zu der Rentabilität der Kunden und Waren. ¹⁾

1) J.BROOKS HOOKERT und Robert B. MINER: a.a.O., S.151 ff.

Folgendes Beispiel:

Eine Unternehmung verkauft zwei Erzeugnisse A und B. Infolge günstiger Marktlage für das Produkt A beträgt der Rohgewinn für dieses Produkt 30 %, während für das Produkt B nur ein solcher von 10 % erzielt werden kann.¹⁾ Das bedeutet, daß Aufträge für das Erzeugnis A auch dann noch mit Aussicht auf Gewinn abgewickelt werden können, wenn bei gleichem Auftragswert die Verkaufsuntergrenze für das Erzeugnis B schon erreicht wurde. Soweit für einzelne Erzeugnisse Unterschiede im Rohgewinn bestehen, muß deshalb für die Beurteilung der Rentabilität der Aufträge stets die Auftragszusammensetzung berücksichtigt werden.

Solche Fälle treten verhältnismäßig häufig auf und stellen kein besonderes Problem dar. Die Durchführung der Analyse wird dagegen schwieriger, wenn neben Unterschieden in der Rohgewinnspanne auch Unterschiede in den Vertriebskosten zu berücksichtigen sind, die sich etwa darauf zurückführen lassen, daß einzelne Waren verschiedene Verkaufs- und Vertriebsmethoden bedingen. Sind die Kostenunterschiede, die sich aus der Anwendung verschiedener Vertriebsmethoden ergeben, beträchtlich, wird es sich kaum umgehen lassen, getrennte Analysen nach Waren durchzuführen. Zur Beurteilung der Rentabilität der Auftragsgrößen müssen dann die Ergebnisse beider Analysen herangezogen werden.

Mit dem Problem der Warenezusammensetzung ist das Problem der Kunden eng verbunden. Der Kunde Z kann z.B. ein ständiger Abnehmer für sämtliche Erzeugnisse sein. Seine Aufträge schwanken jedoch in der Auftragsgröße und in der Auftragszusammensetzung. Einmal erteilt er kleine Einzelbestellungen, die jeweils nur ein Erzeugnis betreffen, dann wieder gibt er einen

1) Unter dem Rohgewinn oder auch der Vertriebsspanne ist der Betrag zu verstehen, der zur Deckung der Vertriebskosten zur Verfügung steht und aus welchem ein evtl. Gewinn zu speisen ist. (Vergl. hierzu auch die Ausführungen S. 106)

größeren Gesamtauftrag, der sämtliche Erzeugnisse enthält. Insgesamt gesehen kann es sich bei Z um einen Kunden handeln, der für die betreffende Unternehmung rentabel ist, auch wenn regelmäßig einzelne Aufträge nur mit Verlust abgewickelt werden können. Würde z.B. auf Grund der Analysenergebnisse die Hereinnahme der unrentablen Kleinaufträge abgelehnt, so besteht die große Gefahr diesen Kunden zu verlieren. Für die Unternehmung würde das die Aufgabe eines Kunden bedeuten, der abgesehen von einigen kleinen Aufträgen grundsätzlich für die Unternehmung gewinnbringend war.

Unterscheiden sich die Kunden nicht nur im Hinblick auf Auftragsgröße und Auftragszusammensetzung, sondern erfordert darüber hinaus der Absatz an verschiedene Kundenklassen auch verschiedene Absatzmethoden, so kann, wie bei den Waren, ebenfalls eine getrennte Analyse nach Auftragsgrößen für jede Kundenart notwendig sein.

Diese Überlegungen zeigen, daß die Analyse der Vertriebskosten nach Auftragsgrößen in enger Beziehung zu den Waren und Kunden steht. Je nach den besonderen Verhältnissen müssen deshalb in der Auftragsgrößenanalyse die Waren und Kunden Berücksichtigung finden.

S c h l u ß w o r t

Die vorliegende Arbeit stellt den Versuch dar, die Kosten des Vertriebs zu untersuchen, ihre Berechtigung zu überprüfen und die wirklichen Sachverhalte und Zusammenhänge der Kostenentstehung aufzudecken. Denn es erscheint geradezu notwendig, die Erkenntnisse der Kostenrechnung auch auf den Vertriebsbereich anzuwenden, um mit demselben Ziel planmäßiger Kostengestaltung alle für die Rationalisierung des Vertriebs erforderlichen Aufschlüsse zu erhalten.

Wenn bei der Schilderung des Analysenverfahrens die Verhältnisse bei der Industrie besondere Berücksichtigung fanden, so nicht etwa deshalb, weil in mittleren und kleineren Unternehmungen die Vertriebskostenanalyse fehl am Platze wäre, sondern weil beim industriellen Großbetrieb mit seiner Ausrichtung auf Massenproduktion und Massenvertrieb die Anwendungsmöglichkeiten naturgemäß vielseitiger sind. Dank der Fülle ihrer Erkenntnisse, die sich nicht allein auf die Aufdeckung bestehender Zusammenhänge beschränken, ermöglicht die Vertriebskostenanalyse die Kostenkontrolle. Aus ihr lassen sich Maßnahmen ableiten, die sich letztlich in einer Senkung der Vertriebskosten auswirken, bei einer in vielen Fällen gleichzeitigen Steigerung des Gesamtumsatzes.

In der Hand einer verantwortungsbewußten Betriebsleitung ist die Vertriebskostenanalyse ein ausgezeichnetes Mittel, die Kosten des Vertriebs planvoll und wirtschaftlich zu gestalten. Im Sinne einer Gesamtwirtschaftlichkeit der Betriebswirtschaften dürfen deshalb die Bestrebungen die Kosten zu senken, nicht allein auf den Fertigungsbereich beschränkt bleiben, sondern durch eingehende Vertriebskostenerkenntnis sollten ähnliche große Einsparungen auch im Vertriebsbereich erzielt werden können.

Literaturverzeichnis

1. Buchliteratur

- Auffermann, J.D.: "Kostenauswertung", Stuttgart 1953
- Bader, J.A. u. Zeidler, F.: "Vertriebshandbuch für industrielle Betriebe", Berlin 1931
- Brandenburg, Walther: "Kostenrechnung und Betriebsabrechnung", Berlin-Frohnau und Neuwied 1952
- Bücher, Karl: "Die Entstehung der Volkswirtschaft", Tübingen 1926, Band I
- Castenholz, W.B.: "The Control of Distribution Costs and Sales", New York 1930
- Frederick, John H.: "Industrial Marketing", New York 1934
- Greifzu, J.: "Das neuzeitliche Rechnungswesen", Hamburg 1949
- Grisell, T.O.: "Budgetary Control of Distribution", New York 1929
- Gutenberg, Erich: "Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre", Band II, "Der Absatz", Berlin, Göttingen, Heidelberg 1955
- Heckert, J.Brooks und Miner, Robert B.: "Distribution Costs", New York 1953
- Henzel, F.: "Kostenanalyse", Buhl 1937
- " " "Betriebsplanung", Wiesbaden o.J.
- Herzfeld, Kurt: "Marktanalyse und industrielle Absatzorganisation", Hamburg 1930
- Hilgert, J.A.: "Cost-Accounting for Sales", New York 1926
- Kirsch, W.M. u. Flech, W.: "Vertriebskosten, Vertriebsformen und Vertriebslage in Handwerksbetrieben", RKW-Veröffentl. Nr.600, Stuttgart 1938
- Koch, Waldemar: "Grundlagen und Technik des Vertriebes", Band I u.II, Berlin 1950
- Kosiol, E.: "Kalkulation und Kosten im Warenhandel", Stuttgart 1932
- Küspert, Erich: "Industrielle Vertriebskosten", RKW-Veröffentlichung Nr.601, Berlin 1938
- Mellerowicz, Konr.: "Kosten und Kostenrechnung", Band I, "Theorie der Kosten", Berlin 1951
- Meyer, G.: "Die Auftragsgröße in Produktions- und Absatzwirtschaft", Leipzig 1951
- Rößle, Karl: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", München 1948
- Schäfer, Erich: "Grundlagen der Marktforschung", Nürnberg 1940
- " " "Die Aufgaben der Absatzwirtschaft", Köln-Opladen, 1950

- Schmalenbach, Erich: "Dynamische Bilanz", Leipzig 1948
- " " "Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik", Leipzig 1939
- Schnutenhaus, O.: "Die Absatztechnik der amerikanischen industriellen Unternehmung", Berlin 1927
- Seyffert, Rudolf: "Die Problematik der Distribution", Westdeutscher Verlag 1952
- Sevin, Charles, H.: "Distribution Cost Analysis", US-Department of Commerce, Washington 1946
- " " " "How Manufacturers reduce their Distribution Costs", US-Department of Commerce, Washington 1951
- Wille, Friedrich: "Plan- und Standardkostenrechnung", Essen 1952

2. Zeitschriften und Aufsätze

- Ailmann, Harry, B.: "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting", N.A.C.A. Bulletin, Mai 1950
- Association of National Advertisers and the National Association of Cost Accountants: "An Analysis of Distribution Costs of 312 Manufacturers", New York 1933
- Auler, W.: "Die Plankostenrechnung in den Bereichen der Beschaffung und des Absatzes der industriellen Unternehmung", Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1951 S. 411
- Baldus, Theodor: "Arbeitsvorbereitung für den Absatz bei Industrieunternehmen", Zeitschr. für Betriebswirtschaft, 1955 S. 297
- Beckett, John A.: "The Art and the Science of Distributing Costing", N.A.C.A. Bulletin, April 1951
- Bargler, Georg: "Förderung der Absatzwirtschaft durch Zusammenarbeit von Wirtschaft und Praxis", Schriftenreihe Absatzwirtschaft, Bd. IV, Berlin 1934
- Forschungsstelle für den Handel: "Absatzforschung und Absatzpraxis in Deutschland", F.f.H. Neue Folge Nr. 2, Stuttgart 1937
- Gold, Ernst Adolf: "Analyse der Stellenkosten", Zeitschr. für handelswissenschaftl. Forschung, 1949 S. 1

- Guth, E.: "Zum Problem der Vertriebskosten", Gesellschaft für Konsumforschung e.V., Nürnberg, Nr.14 v.15.VI.1952
- " " "Das Problem der Vertriebskosten", Der Betrieb, 1954 S.237
- Guth, W.: "Zeit- und Kostenstudien im Vertrieb", Technik und Wirtschaft, 1931 S.232
- Hellauer, Josef: "Die Wirtschaftlichkeit der Hauptglieder der Absatzorganisation", Zeitschr. für Betriebswirtschaft 1931, S.816
- Hessenmüller, Bruno: "Die Wirtschaftlichkeit des industriellen Vertriebs", Der Betrieb, 1955 S.125
- Hundhausen, Carl: "Die Vertriebskosten als Problem der Industrie", Zeitschr. f. handelsw.Forschung, 1953 S.509
- Internationale Handelskammer: "Kennzahlen zur Handelsforschung", Berlin 1935
- Klein, Fritz: "Absatzwege und Vertriebskosten für Hausratwaren", Der Betrieb, 1955 S.465
- Koch, Waldemar: "Der Vertrieb in der Betriebswirtschaftslehre", Technik und Wirtschaft, 1931 S.131
- " " "Vertriebsforschung und wissenschaftliche Vertriebsführung", Wirtschaftlicher Vertrieb, Berlin 1931
- " " "Die Organisation des industriellen Vertriebs", Die Betriebswirtschaft, 1932 S. 211
- " " "Vertriebsforschung und Vertriebsunterricht im Hochschulbetrieb", Zeitschr. f. Betriebswirtschaft, 1933 S.360
- " " "Die Organisation des industriellen Vertriebs", Die Betriebswirtschaft 1932, S.211
- " " "Die Gliederung der Vertriebsorganisation", Die Betriebswirtschaft, 1934 S.217
- Kuschnitzky, E.: "Betriebswirtschaftliche Absatzforschung und Handelshochschulstudium", Der praktische Betriebswirt, 1932 S.513
- " " "Die Verkaufsorganisation der industriellen Unternehmung", Zeitschr. für Betriebswirtschaft, 1931 S.347
- Mand, Josef: "Das Refa-System", Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1949 S.621

- Mand, Josef: "Die Bewertung der Arbeit in Betrieb und Büro", Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1951 S.448
- N.A.C.A. Bulletin: "The Assignment of Nonmanufacturing Costs to Products", Nr.20 August 1951
- Prieß, Friedrich: "Die Vertriebskosten als Problem des Handels", Zeitschr. für handelsw. Forschung 1953 S.534
- Schnutenhaus, Otto: "Die Analyse der Vertriebskosten", Technik und Wirtschaft, 1929 S.325
- " " "Über Kontrolle der Vertriebskosten", Der praktische Betriebswirt, 1931 S.522
- " " "Die Gesetzmäßigkeit im Aufbau von Vertriebsorganisationen", Band IV der Schriftenreihe Absatzwirtschaft, Berlin 1936
- Sommer, F.: "Vertriebskosten", Technik und Wirtschaft 1929 S.89
- Stelter: "Zwischenbetriebliche Vergleiche industrieller Vertriebskosten", Maschinenbau 1931
- Taggart, H.P.: "Distribution Cost Accounting for Wholesaling", Domestic Commerce, Series No. 106, 1939
- Tauschek, Alfred: "Kosten des Absatzweges", Der praktische Betriebswirt, 1950 S.225
- Tigges, H.: "Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung", Zeitschr. für handelsw.Forschung 1951 S.193
- " " "Rationalisierung der Absatzwirtschaft durch Plankostenrechnung", Zeitschr. für Betriebswirtschaft, 1953 S.62
- Wolff, Gerhard: "Industrielle Vertriebskostenrechnung", Technik und Wirtschaft, 1929 S.331
- Zeidler, F.: "Vertriebskosten", in Vertriebshandbuch für industrielle Betriebe, Berlin 1931.

Lebenslauf

Am 22. November 1927 wurde ich, Walter Reinshagen, als Sohn des Fabrikdirektors Walter Reinshagen und seiner Ehefrau Erna, geb. Weidling, in Solingen-Gräfrath geboren.

Besuch der Volksschule in München und Halle/Saale.

Unterbrechung des regelmäßigen Schulunterrichts an der Oberschule in Halle/S. durch Einberufung als Luftwaffen-helfer im Juli 1943. Danach Übernahme zum Reichsarbeitsdienst und anschließender Einberufung zur Wehrmacht.

Nach Beendigung der Kriegshandlungen und kurzer Gefangenschaft erneuter Besuch der Christian-Thomasius-Schule zu Halle/S. und Ablegung der Reifeprüfung im März 1947.

Wiederholte Bemühungen um Zulassung zum Studium an der dortigen Martin-Luther-Universität scheiterten. Im gleichen Jahr deshalb Beginn einer kaufmännischen Lehre bei der Firma Diamalt AG. München, Werk Diemitz bei Halle/S. Abschluß der Lehrzeit im Sommer 1949 bei der Hauptverwaltung dieser Firma in München.

Im Anschluß an die kaufmännische Lehrzeit Aufnahme des Studiums der Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München. Nach Absolvierung von 6 Semestern Ablegung des Diplom-Examens im Sommer 1952 an der gleichen Universität. Im Wintersemester 1954 erneute Immatrikulation zwecks Ablegung des Doktor-Examens.

